



WARTOŚCI SZACUNKOWE W KOSZTACH PRZEDSIĘBIORSTWA ORAZ PROCEDURY ICH BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI REWIZJI FINANSOWEJ

Józef Pfaff

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń

Streszczenie: Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach gospodarki rynkowej wiąże się z określonym ryzykiem (niepewnością), które znajduje także odzwierciedlenie w zasadach wyceny bilansowej i prezentacji obrazu sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa w jego sprawozdaniu finansowym. Skutki przyjętych zasad wyceny w postaci: wartości godziwej, skorygowanej ceny nabycia, ceny rynkowej czy odpisów z tytułu utraty wartości lub tworzenia rezerw powodują, że w sprawozdaniu finansowym występuje wiele pozycji, zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat, wykazanych w wartości szacunkowej. Celem artykułu jest zidentyfikowanie wartości szacunkowych występujących w kosztach przedsiębiorstwa oraz przedstawienie procedur badania zgodnych z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej, mającymi na celu zweryfikowanie tych wartości szacunkowych – potwierdzenie przez biegłego rewidenta ich wiarygodności lub ujawnienie istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem.

Słowa kluczowe: badanie sprawozdania finansowego, koszty, wartości szacunkowe

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.10

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach rynkowych wiąże się nieodłącznie z tolerowaniem niepewności otoczenia gospodarczego. Niepewność występuje również w systemie rachunkowości, która urzeczywistnia się na przykład w postaci wyceny z zastosowaniem wartości godziwej, skorygowanej ceny nabycia czy też konieczności tworzenia rezerw na prawdopodobne zobowiązania lub dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów trwałych i obrotowych. Skutki wyceny w warunkach niepewności przenoszą się również na wyniki działalności przedsiębiorstwa, w postaci szacowanych (a nie dokładnie ustalonych) przychodów i kosztów.

Rolą artykułu jest identyfikacja wartości szacunkowych występujących w kosztach działalności przedsiębiorstwa, przez pryzmat odpowiednich pozycji w rachunku zysków i strat, oraz ocena ich poprawności z perspektywy celu badania sprawozdania finansowego. Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest

zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak i wynik finansowy badanej jednostki.

Zadaniem biegłego rewidenta w obszarze wartości szacunkowych jest ocena poprawności dokonanych oszacowań oraz wyrażenie opinii, czy te wielkości nie wpływają zniekształcająco na obraz sytuacji majątkowo-finansowej prezentowanej w sprawozdaniu finansowym.

Dla realizacji celu opracowania posłużono się metodami analizy regulacji prawnych, standardów zawodowych oraz literatury przedmiotu. Wykorzystano również metodę dedukcji i uogólnień.

Identyfikacja wartości szacunkowych w kosztach przedsiębiorstwa

Analiza wartości informacyjnej sprawozdań finansowych pozwala jednoznacznie stwierdzić, że znaczną część pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat stanowią pozycje szacunkowe. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy dopatrywać się:

- w niepewności otoczenia gospodarczego, w którym funkcjonują podmioty gospodarcze;
- w stopniowym odchodzeniu od wyceny historycznej na rzecz wartości godziwej, co wymusza na systemie rachunkowości opisywanie prawdopodobnej ekonomicznej przyszłości jednostek gospodarczych (Gos 2011, s. 31);
- w dążeniu do otrzymywania informacji finansowych w stosunkowo szybkim czasie, nawet kosztem ich dokładności.

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej definiują wartość szacunkową jako przybliżoną kwotę pieniężną przyjętą wobec braku możliwości dokładnej wyceny (*MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień* 2012). Termin ten jest stosowany do pozycji wycenianych zarówno w wartości godziwej, jak też do innych pozycji wymagających oszacowania.

Najczęściej z wartościami szacunkowymi kojarzą się takie pozycje sprawozdania finansowego, jak (por.: Towpik, Kałużny, Piechocka 2011, s. 11-12):

- rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne,
- utrata wartości aktywów trwałych i obrotowych,
- wartość firmy,
- podatek odroczony,
- kontrakty długoterminowe,
- bierne rozliczenia międzyokresowe i rezerwy na zobowiązania.

Konsekwencją ustalania wartości szacunkowych w aktywach lub pasywach przedsiębiorstwa są odpowiednie wartości szacunkowe w kosztach działalności.

Wartości szacunkowe w kosztach przedsiębiorstwa są następstwem:

- przyjęcia w polityce rachunkowości założeń szacunkowych, np. przewidywany okres używania środków trwałych i wynikająca z niego stawka amortyzacyjna;

- zastosowania do wyceny aktywów i pasywów kategorii szacunkowych (wartość godziwa, skorygowana cena nabycia, cena rynkowa) – różnice z wyceny obciążają koszty przedsiębiorstwa;
- dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości – najczęściej utrata wartości obciąża koszty przedsiębiorstwa.

W Tabeli 1 zestawiono przykładowe wartości szacunkowe w obszarze kosztów w układzie rachunku zysków i strat.

Tabela 1. Wartości szacunkowe w kosztach działalności przedsiębiorstwa

Pozycja bilansowa	Rachunek zysków i strat	
	Wariant kalkulacyjny	Wariant porównawczy
Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne (stawki amortyzacyjne)	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B. Koszty sprzedaży, poz. D. Koszty ogólnego zarządu, poz. E.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
Utrata wartości aktywów (trwałych i obrotowych)	Pozostałe koszty operacyjne (aktualizacja wartości aktywów niefinansowych), poz. H. Koszty finansowe (aktualizacja wartości aktywów finansowych), poz. K.	Pozostałe koszty operacyjne (aktualizacja wartości aktywów niefinansowych), poz. E. Koszty finansowe (aktualizacja wartości aktywów finansowych), poz. H.III.
Koszty dotyczące kontraktów długoterminowych	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
Rezerwy na zobowiązania:		
- podstawowej działalności operacyjnej	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
- pozostałej działalności operacyjnej	Pozostałe koszty operacyjne, poz. H.	Pozostałe koszty operacyjne, poz. E.
- działalności finansowej	Koszty finansowe, poz. K.	Koszty finansowe, poz. H.

Źródło: Opracowanie własne

Z perspektywy badania sprawozdania finansowego wartości szacunkowe należą do tych pozycji, które obarczone są stosunkowo wysokim ryzykiem istotnego zniekształcenia. Jednocześnie są to stwierdzenia, które podlegają specyficznym procedurom badania. Procedury te zostały bardzo ogólnie określone w *Krajowym Standardzie Rewizji Finansowej 1 (Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1 2010)*. Dużą wagę przywiązują do badania wartości szacunkowych Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (*Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości 2009*), poświęcając temu problemowi odrębny standard nr 540 *Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*;

odniesienia do tych wartości zawierają także inne standardy, w tym w szczególności: *MRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* oraz *MSRF 330. Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*¹.

Ryzyko istotnego zniekształcenia w obszarze wartości szacunkowych

Celem badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Osiąga się to dzięki wyrażeniu opinii przez biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości założeń koncepcyjnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, obraz sytuacji finansowo-majątkowej badanej jednostki.

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń, spowodowanych błędem lub oszustwem. Uzasadniona pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Uzasadniona pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, spowodowane tym, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający (Pfaff 2007, s. 142).

Istotne zniekształcenie (pojedynczo lub jako suma wszystkich nieskorygowanych zniekształceń) występuje wtedy, gdy racjonalnie można oczekiwać, że wpłynęłoby ono na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego (por.: Pfaff 2015, s. 16).

W praktyce ryzyko istotnego zniekształcenia może występować na dwóch poziomach:

- na poziomie sprawozdania finansowego jako całości,
- na poziomie stwierdzeń dotyczących sald kont, grup transakcji lub ujawnień.

Ryzyko istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych w obszarze kosztów przedsiębiorstwa należy rozpatrywać na drugim poziomie – w stwierdzeniach dotyczących sald w bilansie mających charakter szacunków oraz w grupach kosztów działalności podstawowej, pozostałej i finansowych w rachunku zysków i strat.

Preferowane przez Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej badanie sprawozdania finansowego oparte na ryzyku składa się z trzech kluczowych etapów:

¹ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej zastąpią KSRF i będą miały zastosowanie po raz pierwszy w Polsce do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za 2016 r.

- identyfikacji i oceny ryzyka – przeprowadzenia przez biegłego rewidenta procedur oszacowania ryzyka, w celu rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym;
- reakcji na ryzyko – zaprojektowania i przeprowadzenia przez biegłego rewidenta procedur badania, stanowiących reakcję na rozpoznane i oszacowane czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i poszczególnych stwierdzeń;
- sporządzenia odpowiedniego sprawozdania z badania – sformułowania opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania oraz sporządzenia i wydania sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie do wyciągniętych wniosków.

Procedurom badania wartości szacunkowych poświęcony jest odrębny *MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień (MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień 2012)*.

Celem biegłego rewidenta przy badaniu wartości szacunkowych jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:

- oszacowania księgowo, w tym oszacowania w zakresie kosztów, w sprawozdaniu finansowym, są prawidłowo rozpoznane i uzasadnione;
- zakres ujawnienia informacji na temat wartości szacunkowych w sprawozdaniu finansowym jest wystarczający, w kontekście obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Badając wartości szacunkowe, biegły rewident (z wykorzystaniem zawodowego osądu) ma za zadanie stwierdzić, czy którekolwiek z wymienionych oszacowań księgowych (szczególnie te o wysokiej niepewności²) powodują znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia.

Procedury rozpoznania i oceny ryzyka w obszarze wartości szacunkowych

Procedury oceny ryzyka pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu oczekiwań co do rodzaju wartości szacunkowych, które mogą w jednostce występować. Głównym zadaniem biegłego rewidenta jest rozważenie, czy jego wiedza wystarcza do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z wartościami szacunkowymi oraz do zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Aby rozpoznać potrzebę ustalenia i uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym wartości szacunkowych, biegły rewident w procesie badania sprawozdania finansowego postępuje na dwa sposoby:

- Przede wszystkim kieruje pytania do kierownictwa, aby dowiedzieć się, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalania wartości szacunkowych.

² Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej posługują się pojęciem „niepewność szacunku” – rozumiejąc ją jako podatność wartości szacunkowej na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny, por.: *MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*, pkt 7.

- Podczas badania sprawozdania finansowego może sam rozpoznać zdarzenia i transakcje, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, a których kierownictwo nie zdołało rozpoznać. *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 315 (MSRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia 2012)* dotyczy okoliczności, w których biegły rewident rozpoznaje istotne zniekształcenie (którego nie udało się rozpoznać kierownictwu) związane z procesem oceny ryzyka jednostki.

Takie podejście do badania wartości szacunkowych wymaga ze strony biegłego rewidenta zastosowania nietypowych procedur badania, znacznie różniących się od procedur badania wiarygodności.

Typowymi procedurami oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z wartościami szacunkowymi w kosztach działalności przedsiębiorstwa są:

- poznanie przyjętych założeń sprawozdawczości finansowej (polityki rachunkowości w zakresie kosztów);
- zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalenia wartości szacunkowych;
- poznanie sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo;
- przegląd wartości szacunkowych z poprzednich okresów sprawozdawczych.

Podstawą ustalania przez kierownictwo wartości szacunkowych są przyjęte założenia. Dlatego biegły rewident powinien dokładnie poznać założenia leżące u podstaw ustalenia wartości szacunkowych, w tym:

- rodzaj i zakres dokumentacji potwierdzającej przyjęte założenia;
- rodzaj założeń, w tym rozważenie, które z założeń jest prawdopodobnie znaczące;
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy założenia są odpowiednie i kompletne (tj. czy wszystkie odnośne zmienne zostały wzięte pod uwagę);
- sposób, w jaki kierownictwo ustala, jeśli to ma zastosowanie, że przyjęte założenia są wewnętrznie spójne;
- czy założenia dotyczą spraw objętych kontrolą kierownictwa (np. założenia dotyczą programów wykonywania konserwacji i remontów wpływających na oszacowanie okresu użytkowania aktywów) i w jakim zakresie są zgodne z biznesplanem jednostki i zewnętrznym otoczeniem, czy też dotyczą spraw nieobjętych kontrolą kierownictwa (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych, wskaźników umieralności, możliwych działań prawnych lub regulacyjnych lub zmienności i rozłożenia w czasie przyszłych przepływów pieniężnych).

Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa określenia potrzeby ustalania wartości szacunkowych, czyli odpowiedzi na pytania: czy występują takie zdarzenia lub transakcje, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych; jeżeli tak, to czy w sprawozdaniach finansowych dokonano wyceny i ujęcia wszystkich niezbędnych wartości szacunkowych, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej najczęściej zawierają wytyczne dla kierownictwa w sprawie ustalania oszacowanych wielkości, dla których istnieją wielkości alternatywne. Przykładowo mogą to być:

- wymagania, aby wybrana oszacowana wielkość stanowiła wielkość alternatywną, która odzwierciedla ocenę kierownictwa co do najbardziej prawdopodobnego wyniku;
- wymogi stosowania oczekiwanej wartości zdyskontowanej ważonym prawdopodobieństwem.

Podstawę rozpoznania przez kierownictwo zdarzeń i transakcji, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, może stanowić:

- wiedza kierownictwa o działalności jednostki i branży, w której prowadzi działalność,
- wiedza kierownictwa o zastosowanych strategiach gospodarczych w bieżącym okresie,
- zebrane doświadczenia kierownictwa, przy sporządzaniu sprawozdań finansowych w poprzednich okresach.

Biegły rewident musi poznać sposób ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo, w tym m.in.:

- rodzaje sald lub grup transakcji, których dotyczą wartości szacunkowe (np. czy wartości szacunkowe dotyczą typowych transakcji (np. odpisy aktualizujące na nieściągalne należności z tytułu dostaw), czy też niepowtarzających się i nietypowych zdarzeń (rezerwy na skutki zdarzeń losowych));
- czy kierownictwo stosuje odpowiednie techniki wyceny do ustalania określonych wartości szacunkowych;
- jeżeli do szacowania wykorzystane zostały określone metody, to w jaki sposób, dobierając odpowiednią metodę, kierownictwo uwzględniło rodzaj poddawane oszacowaniu składnika aktywów lub zobowiązań;
- jeżeli jednostka działa w określonym sektorze gospodarki, branży lub otoczeniu, w którym powszechnie stosuje się określone metody ustalania wartości szacunkowych, to czy kierownictwo również uwzględniło te okoliczności;
- czy w porównaniu z wcześniejszym okresem sprawozdawczym w metodach ustalania wartości szacunkowych zaszły określone zmiany; potrzeba zmiany danej metody szacowania może być wywołana zmianami w otoczeniu lub wynikać z okoliczności wpływających na jednostkę bądź być skutkiem zmian ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Przegląd wartości szacunkowych z poprzedniego okresu może pomóc biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu w bieżącym okresie okoliczności lub warunków, które zwiększają niepewność wartości szacunkowych, w tym narażenie ich na stronniczość kierownictwa. Zawodowy sceptycyzm pomaga biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu takich okoliczności lub warunków oraz ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z wymogami MSB 315 (*MSRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* 2012), biegły rewident ocenia stopień niepewności dokonanych szacunków, czyli odpowiada na pytanie, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana jako charakteryzująca się wysokim poziomem niepewności szacunku, wywołuje znaczące ryzyko.

Na poziom niepewności wartości szacunkowych, a tym samym na poziom ryzyka istotnego zniekształcenia, wpływają takie czynniki, jak:

- stopień, w jakim wartości szacunkowe zależą od osądu;
 - wrażliwość wartości szacunkowych na zmiany założeń;
 - istnienie uznanych metod wyceny, które mogą ograniczać niepewność szacunku;
 - długość okresu objętego prognozowaniem oraz przydatność danych uzyskanych na podstawie przeszłych zdarzeń przyjętych do prognozowania przyszłych zdarzeń;
 - dostępność wiarygodnych danych pochodzących z zewnętrznych źródeł;
 - podatność wartości szacunkowej na stronniczość kierownictwa.
- Oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident rozważa ponadto:
- faktyczną lub oczekiwaną wielkość wartości szacunkowej;
 - kwotę wartości szacunkowej (ustalonej przez kierownictwo) w zestawieniu z kwotą, której ujęcia oczekiwałby biegły rewident;
 - czy kierownictwo, ustalając wartości szacunkowe, korzystało z usług eksperta;
 - wynik przeglądu wartości szacunkowych za poprzednie okresy.

Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia

Na podstawie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident ustala:

- czy kierownictwo właściwie zastosowało wymogi określania wartości szacunkowych zawarte w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
- czy metody ustalania wartości szacunkowych są odpowiednie i były stosowane w sposób ciągły.

Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogiem MSB 330 *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka (MSRF 330. Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka 2012)*, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj wartości szacunkowych:

- Sprawdza, w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartość szacunkową oraz dane, na których je oparto. Wykonując tę czynność, biegły rewident ocenia, czy zastosowana metoda wyceny jest odpowiednia w danych okolicznościach oraz czy założenia przyjęte przez kierownictwo są słuszne w świetle celów wyceny określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.
- Sprawdza skuteczność działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowej przez kierownictwo.
- Ustala, czy zdarzenia następujące po dniu bilansowym, aż do daty sprawozdania biegłego rewidenta (zakończenia badania), dostarczają dodatkowych dowodów badania na temat wartości szacunkowej, np. w postaci zrealizowania się zdarzenia będącego przedmiotem szacunku.

Przeprowadzając badanie sposobu ustalania wartości szacunkowych, biegły rewident powinien ocenić racjonalność założeń kierownictwa. Założenia, leżące u podstaw wartości szacunkowych, mogą odzwierciedlać oczekiwania kierownictwa co do wyniku specyficznych celów i strategii. W takich przypadkach dla oceny racjonalności założeń biegły rewident może przeprowadzić procedury badania polegające na rozważeniu, czy na przykład założenia są spójne z:

- ogólnym otoczeniem gospodarczym i gospodarczą sytuacją jednostki,
- planami jednostki,
- założeniami z poprzednich okresów,
- doświadczeniem lub wcześniejszymi warunkami, w stopniu, w jakim te historyczne informacje mogą być reprezentatywne dla przyszłych warunków lub zdarzeń.

W dalszej kolejności biegły rewident:

- Sprawdza, w jakim stopniu dane, stanowiące podstawę wartości szacunkowej, są dokładne, kompletne i przydatne i czy wartość szacunkowa została właściwie ustalona przy zastosowaniu tych danych i założeń przyjętych przez kierownictwo.
- Analizuje źródła, przydatność i wiarygodność zewnętrznych danych, w tym otrzymanych od zewnętrznych ekspertów, zatrudnionych przez kierownictwo do pomocy przy ustalaniu wartości szacunkowych.
- Ponownie przelicza wartości szacunkowe i przegląda informacje dotyczące wartości szacunkowych pod kątem ich wewnętrznej spójności.

Sprawdzenie skuteczności działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo (por.: Lachowski 2009, s. 147) może stanowić odpowiednią reakcję biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko w przypadku, gdy proces przyjęty przez kierownictwo był należycie zaprojektowany, wdrożony i stosowany, na przykład:

- Prowadzi się kontrolę przeglądów i zatwierdzeń wartości szacunkowych przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz przez osoby sprawujące nadzór.
- Wartość szacunkowa jest ustalana w drodze rutynowego przetwarzania danych przez system księgowy jednostki.

Jeśli według osądu biegłego rewidenta kierownictwo w nieodpowiedni sposób odniosło się do wpływu niepewności szacunku na wartości szacunkowe powodujące powstanie znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia, to biegły rewident, jeśli uzna to za konieczne, określa przedział wartości, który posłuży mu do oceny racjonalności wartości szacunkowej. Oszacowanie przedziału wartości może być potrzebną i skuteczną reakcją na ocenione ryzyko. W innych przypadkach biegły rewident może uznać takie podejście za część ustalania, czy konieczne jest zastosowanie dalszych procedur, a jeśli tak, to jaki powinien być ich rodzaj i zakres

Sprawozdanie biegłego rewidenta

Wyniki badania sprawozdania finansowego należy przedstawiać zainteresowanym stronom w formie sprawozdania z badania. Na podstawie zebranych dowodów badania, zarówno na etapie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, jak i dalszych procedur badania będących reakcją biegłego rewidenta na ocenę ryzyka, biegły rewident musi dokonać oceny racjonalności wartości szacunkowych – czyli odpowiedzieć na pytanie, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniu finansowym można uznać, w myśl ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za racjonalne, czy też za istotnie zniekształcone.

W przypadku oceny wartości szacunkowych za racjonalne biegły rewident używa dodatkowo od kierownictwa oraz od osób sprawujących nadzór pisemne

oświadczenia o ich przekonaniu co do racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych. W przypadku braku innych istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego biegły rewident wydaje opinię niezmodyfikowaną (pozytywną).

Jeżeli dowody badania dostarczają wystarczającej pewności co do istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych, a kierownictwo jednostki nie jest skłonne do korekty wartości szacunkowych (Andrzejewski 2012, s. 186), wówczas biegły rewident zgodnie z MSRF 705 (*MSRF 705. Modyfikacje opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta* 2012) odpowiednio modyfikuje swoją opinię, wydając opinię z zastrzeżeniem lub negatywną (Świdarska, Barański 2015, s. 61-69), informując w paragrafie opiniującym o rodzajach istotnych zniekształceń w obszarze wartości szacunkowych.

Podsumowanie

Występowanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych jest faktem nieuniknionym, co udowodniono powyżej. Z punktu widzenia wiarygodności informacji finansowych, w tym w szczególności w zakresie kosztów i wyniku finansowego, istotnym jest, aby informacje wykazywane w wartościach szacunkowych zostały zweryfikowane przez biegłego rewidenta.

Uwzględniając specyfikę ustalania wartości szacunkowych, biegły rewident w procesie badania sprawozdania finansowego musi zastosować nietypowe procedury badania, aby potwierdzić racjonalność założeń przyjętych przez kierownictwo jednostki, a tym samym wiarygodność wartości szacunkowych lub też ujawnić istotne zniekształcenia w obszarze wartości szacunkowych i poinformować o tym w swojej opinii. Bardzo przydatne w tym zakresie okazują się procedury badania wartości szacunkowych proponowane przez Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej.

Badanie sprawozdania finansowego jest dodatkową gwarancją (zapewnieniem) dla odbiorców zewnętrznych, co do wiarygodności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym, a sama opinia biegłego rewidenta o zbadanym sprawozdaniu finansowym wzmacnia zaufanie obecnych i potencjalnych odbiorców do informacji finansowych prezentowanych w tym sprawozdaniu.

Literatura

1. Andrzejewski M. (2012), *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
2. Gos W. (2011), *Bilans – znaczenie, koncepcje sporządzania, formy prezentacji*, PWE, Warszawa.
3. *Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1. Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, Uchwała Nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
4. Lachowski W.L. (2009), *Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
5. *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości* (2009), SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa.

6. MSRF 315. *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_315_ROZPOZNANIE-I-OCENA-RYZYKA-ISTOTNEGO-ZNIEKSZTA%C5%81CENIA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
7. MSRF 330. *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_330_POST%C4%98POWANIE-BIEG%C5%81EGO-REWIDENTA-W-ODPOWIEDZI-NA-OCEN%C4%98-RYZYKA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
8. MSRF 540. *Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_540_BADANIE-WARTO%C5%9ACI-SZACUNKOWYCH-W-TYM-SZACUNK%C3%93W-WARTO%C5%9ACI-GODZIWEJ-I-POWI%C4%84ZANYCH-UJAWNIE%C5%83.pdf (dostęp: 04.07.2016).
9. MSRF 705. *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta*, http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_705_MODYFIKACJE-OPINII-W-SPRAWOZDANIU-NIEZALE%C5%BBNEGO-BIEG%C5%81EGO-REWIDENTA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
10. Pfaff J. (2007), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice.
11. Pfaff J. (2015), *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
12. Świdorska G.K., Barański M. (2015), *Wpływ implementacji Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej na opinię biegłego rewidenta i raport uzupełniający opinię – przyczynek do dyskusji*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej – teoria, regulacje, praktyka*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
13. Towpik M., Kałużny R., Piechocka-Kałużny A. (2011), *Badanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych*, KiBR, Warszawa.

ESTIMATES IN COMPANY'S COSTS AND PROCEDURES FOR THEIR ASSESSMENT IN ACCORDANCE WITH THE INTERNATIONAL STANDARDS FOR AUDITING

Abstract: Business activity under market economy conditions is related to certain risks, which are reflected in the rules regarding balance sheet valuation and presentation of the company's financial standing in the financial statement. It is to these rules that we owe the existence of such terms as: fair value, adjusted purchase value, market value, depreciation write-offs and provisioning; Consequently, many items included in a financial statement (both balance sheet as well as profit and loss account) are estimates. The purpose of this paper is to identify the estimates incorporated in a company's costs and present the procedures for verification thereof compliant with the International Standards on Auditing, which should result in a statutory auditor either confirming the credibility of the estimates or discovering significant irregularities caused by error or fraud.

Keywords: estimates, costs, financial statement auditing