

## **Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania**

### **1. Cel opracowania wskazówek**

Celem niniejszych wskazówek jest wskazanie dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania, które mogą być stosowane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie po dostosowaniu do wielkości i wewnętrznej struktury organizacyjnej firmy audytorskiej oraz złożoności realizowanych zleceń.

Wskazówki w szczególności mają:

- sprzyjać zwiększeniu jakości badania sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami krajowych standardów badania,
- sprzyjać zapewnieniu zgodności z Kodeksem IESBA (Rozdział 410),
- wesprzeć biegłych rewidentów i firmy audytorskie w efektywnym planowaniu pracy i zasobów, a także w uzasadnieniu czasu trwania badania w komunikacji z klientem.

Niniejsze wskazówki dotyczą szacowania pracochłonności zleceń badania. Po odpowiednim dostosowaniu mogą być wykorzystane do oszacowania pracochłonności zleceń przeglądu, zleceń atestacyjnych innych niż badanie, zleceń usług pokrewnych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

### **2. Obowiązujące przepisy prawa i regulacje zawodowe (aktualne na dzień przygotowania niniejszych wskazówek)**

#### **Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym**

Zgodnie z art. 80 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej „ustawa”):

„1. Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców nie może być:

- 1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
- 2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz podlegającej badaniu lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki lub na rzecz jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem lub atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez firmę audytorską lub jakikolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.

2. Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju odzwierciedla pracochłonność, stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

3. W przypadku świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usług pokrewnych przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio.”

Zgodnie z art. 65 ustawy firma audytorska dostosowuje swoją organizację wewnętrzną, w tym polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej, w tym do wielkości i rodzaju jednostek, na rzecz których świadczy usługi atestacyjne lub usługi pokrewne. Firma audytorska wykazuje, na żądanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, że stosowane przez nią polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości są odpowiednie do skali i stopnia złożoności czynności wykonywanych przez firmę audytorską, biegłych rewidentów lub podwykonawców działających w jej imieniu i na jej rzecz. Dotyczy to także sposobu, w jaki firma audytorska określa i dokumentuje pracochłonność.

Art. 66 ustawy odnosi się do:

- obowiązku wyznaczania przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, zważywszy na konieczność zapewnienia wysokiej jakości badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- zapewnienia przez firmę audytorską kluczowemu biegłemu rewidentowi i kluczowemu biegłemu rewidentowi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju odpowiednich zasobów, w tym zespołu wykonującego badanie, posiadającego kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania i danej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- wymogu czynnego udziału kluczowego biegłego rewidenta w przeprowadzaniu badania i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- wymogu przeznaczenia wystarczającej ilości czasu i odpowiednich zasobów w celu właściwej realizacji badania przez kluczowego biegłego rewidenta i firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

### **Kodeks IESBA**

Od firmy audytorskiej wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 Kodeksu IESBA w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia (par. 410.1 Kodeksu IESBA).

Kodeks wskazuje, iż poziom i rodzaj wynagrodzenia lub innego rodzaju honorariów może wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujące naruszeniem jednej lub kilku podstawowych zasad. Rozdział 330 określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach (par. 410.2).

Wynagrodzenia za usługi są zazwyczaj negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, co może stwarzać zagrożenia dla niezależności. Praktyka ta jest ogólnie uznawana i akceptowana przez zainteresowanych użytkowników sprawozdań finansowych (par. 410.3.A1).

Przed przyjęciem zlecenia firma audytorska ustala, czy wynagrodzenie nie stanowi zagrożenia niezależności na nieakceptowalnym poziomie. Wymagana jest także ponowna ocena takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie okresu objętego umową o badanie (par 410.4.A2). W paragrafie 410.4.A3 wskazano czynniki mające znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia za badanie lub inne zlecenie są płacone przez klienta badania, w tym uwzględnienie potrzebnych zasobów, charakteru klienta (np. czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego, klientem sieciowym), znaczenia klienta dla firmy audytorskiej, objęcia niezależną kontrolą jakości przez organ nadzoru.

Określenie wynagrodzenia pobieranego od klienta badania, czy to za badanie, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych (par. 410.5.A1).

Zgodnie z par. 410.5.A2 czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń związanych z korzyściami własnymi i zastraszeniem, stwarzanych przez poziom wynagrodzenia za badanie płaconego przez klienta badania, obejmują:

- handlowe uzasadnienie wysokości wynagrodzenia firmy za badanie,
- czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadnioną presję w celu obniżenia wynagrodzenia za badanie.

Firma audytorska nie może dopuścić do tego, aby wynagrodzenie za badanie wpływało na świadczenie przez firmę lub firmę należącą do sieci usług innych niż badanie na rzecz klienta badania (par. R410.6). W drodze wyjątku firma audytorska przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie może wziąć pod uwagę oszczędności kosztów uzyskane w wyniku doświadczenia zdobytego w związku ze świadczeniem na rzecz klienta usług innych niż badanie (par. R410.7).

### 3. Czynniki wpływające na pracochłonność i metodyka ich ustalania

Firma audytorska powinna szacować pracochłonność usługi na podstawie ustanowionych w systemie zarządzania jakością (dalej „SZJ”) procedur i polityk, zgodnie z omówionymi powyżej przepisami. Pracochłonność jest szacowana na podstawie czasu, jaki jest niezbędny do wykonania konkretnego zlecenia, liczby osób będących członkami zespołu wykonującego zlecenie, a także ich kompetencji i doświadczenia oraz rozwiązań organizacyjnych i technologicznych stosowanych w ramach firmy audytorskiej.

#### Charakterystyka badanej jednostki

Przy analizie pracochłonności bierze się m. in. pod uwagę:

- wielkość i złożoność jednostki,
- ryzyko związane ze zleceniem,
- inne czynniki wpływające na ryzyko badania i zakres wymaganych procedur, w szczególności uwarunkowania rynkowe, przepisy i regulacje branżowe oraz sytuację finansową jednostki w zakresie wpływającym na ocenę ryzyka, w tym ryzyka kontynuacji działalności.

**Wielkość i złożoność jednostki** mają duży wpływ na pracochłonność wykonywanego zlecenia. Jest to związane z ilością czasu potrzebnego na wykonanie usługi, z ustaleniem większego zespołu o różnym doświadczeniu i kompetencjach do wykonania zlecenia, przeprowadzenia odpowiedniego zakresu procedur badania, aby uzyskać poziom pewności adekwatny do zlecenia. Wielkość jednostki może być oceniana na podstawie sumy aktywów, wyniku przed opodatkowaniem i/lub EBITDA, wielkości przychodów, a także na podstawie różnych kombinacji danych ze sprawozdania finansowego jednostki (np. wielkość zapasów, zadłużenia, zobowiązań czy należności).

Złożoność jednostki wpływająca na pracochłonność zlecenia jest uzależniona od wielu czynników związanych z:

- charakterem działalności jednostki i branżą (produkcja, usługi, instrumenty finansowe),
- transakcjami w okresie sprawozdawczym (np. połączenia, podziały, przekształcenia, zakupy inwestycyjne),
- regulacjami prawnymi (np. specjalistyczne jak energetyka, banki, ubezpieczyciele),
- liczbą lokalizacji, oddziałów, zakładów, podmiotów powiązanych itp.,
- znaczącą wartością istotnych szacunków ujętych w sprawozdaniu finansowym.

Miarą złożoności jednostki mogą być:

- liczba lokalizacji,
- liczba spółek zależnych/stowarzyszonych,
- liczba i rodzaj procesów biznesowych,
- liczba segmentów działalności,
- rodzaj i złożoność systemów informatycznych.

Przy badaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych na złożoność jednostki mogą wpływać:

- różnorodność przepisów i regulacji obowiązujących jednostki objęte konsolidacją,
- zmiany zakresu konsolidacji, zmiany udziału grupy, transakcje w ciągu roku badanego,
- ujednoczenie i integracja procesów gospodarczych i informacyjnych w grupie,
- konieczność dostosowania sprawozdań finansowych przez jednostki grupy do jednolitych zasad rachunkowości,
- konieczność zaangażowania innych firm audytorskich dla części składowej grupy.

**Ryzyko związane ze zleceniem** jest istotnym czynnikiem brany pod uwagę przy szacowaniu pracochłonności wykonywanej usługi ze względu na odpowiedzialność firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta. Z reguły stopień ryzyka związanego z usługami atestacyjnymi różni się w zależności od:

- rodzaju/statusu jednostki,
- przewidywanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym,
- oceny uczciwości/stronniczości kierownictwa i członków organu nadzoru, podejrzenia oszustwa,
- braku lub niewystarczającego zakresu kontroli wewnętrznej, kultury organizacyjnej,
- wystąpienia bądź nie znaczących, nietypowych zdarzeń gospodarczych,
- zbioru informacji o jednostce, który pozwala ustalić wiarygodność jednostki i jej profil transakcyjny,
- procedur AML, które mają na celu tworzenie prewencyjnej ochrony wobec zjawiska prania pieniędzy,
- przesłanek związanych z zagrożeniem kontynuacji działalności.

Przy oszacowaniu ryzyka związanego ze zleceniem firma audytorska i biegły rewident powinni wziąć pod uwagę rentowność jednostki, wskaźniki zadłużenia, zagrożenie kontynuacji działalności, naruszenie kapitałów podstawowych, wskaźniki płynności, transakcje w trakcie roku obrotowego, zmiany i częstotliwość zmian zasad rachunkowości, informacje medialne o jednostce, jak również różnego rodzaju aktualne zdarzenia i informacje (np. działania zbrojne, rozliczanie pomocy rządowej zależne od spełnienia pewnych warunków).

**Inne czynniki**, które mogą wpływać na pracochłonność dotyczą m. in.:

- stosowanych w firmie audytorskiej narzędzi,
- struktury i organizacji pracy zespołu wykonującego zlecenie (w tym podwykonawców),
- doświadczenia i kompetencji zespołu wykonującego zlecenie, w tym potrzeby zaangażowania i dostępności specjalistów/ekspertów,
- doświadczenia oraz ustaleń z poprzedniego badania,
- środowiska kontroli,
- zakresu i charakteru zmian przepisów prawa dotyczących działalności jednostki,
- doświadczenia firmy audytorskiej w zleceniach dla jednostek z danej branży,
- tego, czy badanie jest wykonywane po raz pierwszy czy kolejny,

- tego, czy poprzednie sprawozdanie finansowe było badane przez biegłego rewidenta, czy nie, a także przyczyn zmiany biegłego rewidenta.

W przypadku szacowania pracochłonności badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego firma audytorska winna wziąć pod uwagę wymagania KSB 600 (Z) dotyczące odpowiedniego zaplanowania i przeprowadzenia takiego badania. Przy kalkulacji odpowiednich zasobów dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego należy uwzględnić zarówno procedury badania dokumentacji konsolidacyjnej i skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ale także m.in. zrozumienie działalności grupy i procesów gospodarczych realizowanych w podmiotach grupy, funkcjonowania kontroli wewnętrznej, opracowania właściwej i terminowej komunikacji z audytorami części składowej grupy, analizę raportowania uzyskanego od audytora części składowej grupy, czas niezbędny na wykonanie i udokumentowanie przeglądu dokumentacji audytora części składowej grupy oraz komunikację z organem zarządzającym i nadzorującym grupę.

**Dodatковым czynnikiem do rozważenia** może być model wykonywania usług (indywidualnie biegły rewident lub praca w zespole). W wielu firmach audytorskich prace wykonują tylko sami biegli rewidenci i w takich przypadkach pracochłonność może być inna niż pracochłonność usługi, która jest wykonywana przez zespół osób składający się również z asystentów i aplikantów.

W przypadku, gdy firma audytorska przeprowadza badanie jednostkowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego i/lub badanie historycznej informacji finansowej specjalnego przeznaczenia (w tym badanie pakietów konsolidacyjnych) na poziom wynagrodzenia za poszczególne badania mogą wpływać oszczędności wynikające z wykonywania części procedur badania jednocześnie dla celów więcej niż jednego badania, przy wykorzystaniu tych samych procesów, systemów oraz informacji po stronie badanych jednostek.

Analogiczna sytuacja może występować w przypadku badań sprawozdań finansowych takich jednostek jak fundusze inwestycyjne (w tym subfundusze) lub kilku/wielu jednostek należących do tej samej grupy kapitałowej. Badania te często charakteryzują się znacznym stopniem podobieństwa wynikającym z:

- jednorodnego charakteru działalności i profilu ryzyka,
- stosowania tych samych lub bardzo podobnych procesów księgowo-finansowych,
- funkcjonowania wystandaryzowanych polityk, procedur oraz narzędzi,
- zarządzania przez ten sam podmiot (np. TFI, asset manager, PTE - w przypadku funduszy, jednostkę dominującą - w przypadku jednostek należących do tej samej grupy kapitałowej),
- wykonywania procedur badania w tym samym czasie oraz przez te same osoby/zespoły.

W powyższych przypadkach uzasadnione może być sporządzenie budżetu łącznie dla dwóch lub więcej usług.

#### **4. Metodyka szacowania pracochłonności**

Pracochłonność jest uzależniona od wielu wymienionych powyżej czynników i wpływa w największym stopniu na wynagrodzenie z tytułu wykonywania usług badania. Firma audytorska, w ramach swojego SZJ, powinna posiadać metodykę szacowania pracochłonności za wykonywane usługi. Na etapie akceptacji zlecenia lub wcześniej, w zależności od okoliczności, należy oszacować budżet wykonania usługi, co będzie podstawą do określenia proponowanego wynagrodzenia.

Przy podejmowaniu decyzji o podjęciu się zlecenia, firma audytorska powinna posiadać wstępną wiedzę o jednostce dotyczącą czynników opisanych powyżej. Może korzystać ze sprawozdania finansowego (wstępnego lub za poprzednie okresy sprawozdawcze), ankiety wypełnionej przez klienta, odpisu z KRS, CRBR, informacji z różnych baz danych, instytucji i urzędów oraz Internetu, informacji pozyskanych w trakcie kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem, doświadczeń i informacji uzyskanych w trakcie poprzednio wykonywanych dla klienta usług itp.

Oszacowanie pracochłonności powinno opierać się na zasadzie zapewnienia kluczowemu biegłemu rewidentowi i członkom zespołu wykonującego zlecenie wystarczającej ilości czasu niezbędnego do wypełnienia spoczywających na nich obowiązków w celu spełnienia wymogów standardów zawodowych i innych stosownych przepisów prawa i regulacji. Niewłaściwe oszacowanie pracochłonności nie może być podstawą do obniżenia jakości wykonywanej usługi (niespełniającej wymogów standardów zawodowych i innych stosownych przepisów i regulacji) poprzez np. zmniejszenie liczby lub zakresu procedur badania, rezygnacji z zaangażowania eksperta biegłego rewidenta, zmniejszenia składu zespołu wykonującego zlecenie.

Procedury przyjęte w SZJ firmy audytorskiej, zgodnie z wymogami ustawy (art. 66 ust. 2 i 3 ustawy), powinny w taki sposób określić czas pracy kluczowego biegłego rewidenta oraz odpowiednie zasoby, aby miał on możliwość właściwej realizacji badania. Należy zapewnić również możliwość oszacowania czasu pracy wszystkich pozostałych członków zespołu wykonującego zlecenie, zgodnie z zasadami obowiązującymi w firmie audytorskiej.

### **Budżet zlecenia**

Szacując pracochłonność badania należy przygotować wstępny budżet zlecenia. W zależności od wielkości i rodzaju prowadzonej działalności, przyjętego modelu biznesowego, procesu przydziału osób do poszczególnych zleceń, stosowanych rozwiązań organizacyjnych i technologicznych, SZJ może być mniej lub bardziej rozbudowany. Każda firma audytorska powinna dostosować go do swoich warunków w zależności od potrzeb.

Do oszacowania pracochłonności wykonywanej usługi firma audytorska może przyjąć różne podejścia.

Badanie sprawozdania finansowego przebiega etapowo. Przy szacowaniu pracochłonności badania należy uwzględnić oczekiwany czas na wykonanie mających zastosowanie procedur w celu spełnienia wymogów krajowych standardów badania oraz przepisów prawa i regulacji. Zasadnym może być wskazanie zaplanowanych terminów wykonywania poszczególnych etapów badania.

Dla każdego poziomu zaszeregowania osób planowanych do zaangażowania w realizację zlecenia firma audytorska winna ustalić stawkę budżetowaną odzwierciedlającą poziom ich wiedzy i kompetencji. Stawka budżetowana dla poszczególnych osób lub stanowisk powinna odzwierciedlać stosowany poziom wynagrodzeń, nakłady na szkolenia, urlopy, oprogramowanie, sprzęt, miejsce pracy, obsługę firmy audytorskiej, marżę itp. Firma audytorska przegląda okresowo stosowane stawki i dokonuje ich waloryzacji.

Rzeczywista pracochłonność zlecenia może odbiegać od szacowanej pracochłonności ustalonej dla celów określenia wynagrodzenia w związku ze zmianami okoliczności realizacji zlecenia lub zmianami strategii przeprowadzenia zlecenia. Nie świadczy to o tym, iż niewłaściwie została oszacowana pracochłonność na etapie ustalania wynagrodzenia za badanie.

W trakcie realizacji prac mogą jednak wystąpić sytuacje, w szczególności wynikające ze zmian w przepisach prawa i regulacjach, zmian okoliczności zlecenia, zmian standardów badania, wymagające aktualizacji pracochłonności i ustalonego wynagrodzenia. SZJ oraz umowa o badanie powinny określać zasady postępowania w takich przypadkach.

Zasadnym jest zawarcie odpowiedniego zapisu umownego regulującego przypadki i warunki zmiany wysokości wynagrodzenia w trakcie realizacji prac w sytuacjach, gdy pracochłonność wzrasta z przyczyn leżących po stronie jednostki. Decyzję o zasadności waloryzacji wynagrodzenia podejmuje firma audytorska po uwzględnieniu wszystkich faktów i okoliczności dotyczących danego zlecenia.