



## Zastosowanie zasad etycznych w praktyce

Zasady kształtowania wynagrodzeń  
za usługi biegłego rewidenta

Prezentacja

Ewa Jakubczyk – Cały

Ewa Jakubczyk – Cały

Zastosowanie zasad etycznych w praktyce  
Zasady kształtowania wynagrodzeń  
za usługi biegłego rewidenta

Prezentacja

**CENTRUM**  
**EDUKACJI**  
**PIBR**

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Wybrane regulacje zasad etyki biegłych rewidentów



*Czy poprzez niewłaściwe ustalenie wynagrodzeń za czynności rewizji, możliwe jest stworzenie zagrożeń dla zasad etyki ?*

## Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów w Polsce



Uchwała nr 4249/60/2011 KRBR  
w sprawie etyki zawodowej  
z 13.06.2011r.

Uchwała wprowadza kodeks  
etyki zawodowej IFAC jako  
zasady etyki zawodowej  
biegłych rewidentów  
od dnia 1.01.2012r.



Uchwała nr 206/6/2015 KRBR  
z 3.11.2015r. zmieniająca uchwałę  
w sprawie zasad etyki zawodowej  
biegłych rewidentów.

Uchwała wchodzi w życie  
po upływie 30 dni od dniach  
zatwierdzenia uchwały  
przez KNA.

## Komunikat Nr 3/2016 KRBR z dnia 26 stycznia 2016 r.



KRBR informuje, że z dniem 11 lutego 2016 r. wchodzi  
w życie uchwała nr 206/6/2015 KRBR z dnia 3 listopada  
2015 r. zmieniająca uchwałę w sprawie zasad etyki  
zawodowej biegłych rewidentów.



Uchwała wprowadza opublikowane przez IFAC  
zmiany dotyczące:

- a) naruszenia postanowień Kodeksu,
- b) konfliktu interesów,
- c) definicji „Zespołu realizującego zlecenie”,
- d) osób sprawujących nadzór.

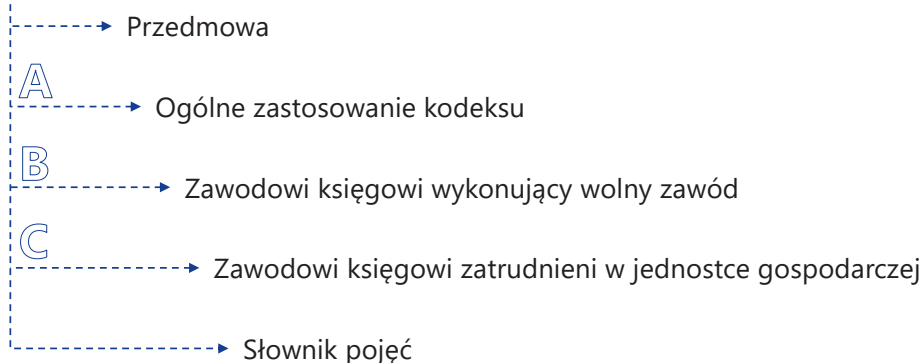
### **Najistotniejsze zmiany**

*usunięcie z dotychczasowej  
wersji Kodeksu etyki IFAC  
paragrafów regulujących  
postępowanie zawodowego  
księgowego (czytaj: biegłego  
rewidenta) w sytuacjach  
nieświadomego  
niezastosowania się do zapisów  
Kodeksu i zastąpienie ich  
nowymi dotyczącymi  
naruszenia postanowień  
Kodeksu bez względu na to czy  
nastąpiło to w sposób świadomy  
czy nie.*

## Struktura kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC



### KODEKS ETYKI zawodowych księgowych IFAC



## Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC – zawartość

A

**Dotyczy wszystkich**  
zawodowych księgowych  
(Rozdziały 100–150)

- I. Wprowadzenie i podstawowe zasady
- II. Uczciwość
- III. Obiektywizm
- IV. Zawodowe kompetencje i należyta staranność

- V. Zachowanie tajemnicy informacji
- VI. Profesjonalne postępowanie

B

Dotyczy zawodowych  
księgowych wykonujących  
**wolny zawód** (Rozdziały  
200-290)

- I. Wprowadzenie
- II. Podjęcie współpracy z klientem
- III. Konflikt interesów
- IV. Druga Opinia
- V. Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów
- VI. Marketing usług zawodowych
- VII. Prezenty i gościnność

- VIII. Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta
- IX. Obiektywizm – wszystkie usługi
- X. Niezależność – inne zlecenia atestacyjne
- XI. Niezależność – zlecenia badania i przeglądu

C

Dotyczy zawodowych  
księgowych **zatrudnionych**  
w jedn. gospodarczych  
(rozdz. 300-350)

- I. Wprowadzenie
- II. Potencjalne konflikty
- III. Przygotowanie i raportowanie informacji
- IV. Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje

- V. Udziały finansowe
- VI. Zachęty i wywieranie nacisku

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia**
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Istota ramowego podejścia koncepcyjnego

Działając zgodnie z ramowym podejściem koncepcyjnym zawodowy księgowy powinien:

- rozpoznać jakie zagrożenia istnieją lub mogą wystąpić w danych okolicznościach,
- ocenić ich znaczenie i wpływ na postępowanie oparte na podstawowych zasadach.






*Jeżeli z tej oceny wyniknie, że zidentyfikowane zagrożenia nie są zupełnie bez znaczenia powinien:*

- *Ustalić możliwe zabezpieczenia,*
- *Wybrać zabezpieczenia odpowiadające danej sytuacji,*
- *Zastosować wybrane zabezpieczenia likwidujące lub ograniczające istniejące zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu,*
- *Udokumentować zaistniałą sytuację.*

## Podstawowe zasady etyki zawodowych księgowych IFAC




### Fundamentalne zasady etyki zawodowych księgowych IFAC

-  uczciwość (rzetelność)
-  obiektywizm (bezstronność)
-  zawodowe kompetencje i należyta staranność
-  zachowanie tajemnicy
-  profesjonalne postępowanie

## Zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami etyki

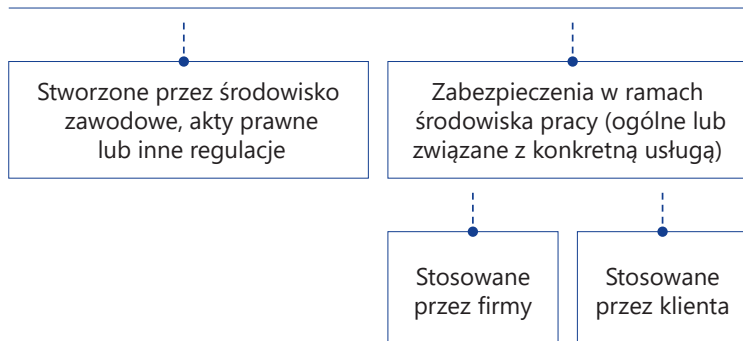


### Zagrożenia

-  czerpanie własnych korzyści
-  autokontrola (własnej pracy)
-  promowanie interesów klienta
-  nadmierna zażyłość
-  zastraszenie

## Możliwe do zastosowania zabezpieczenia

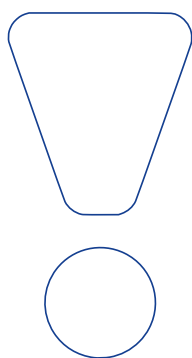
## Rodzaje zabezpieczeń



Po zidentyfikowaniu zagrożenia i stwierdzeniu, że są one istotne, zawodowy księgowy musi się zastanowić nad możliwymi do zastosowania zabezpieczeniami.

Zastosowane zabezpieczenia muszą ograniczyć zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu tak, aby poinformowana i racjonalnie myśląca strona trzecia, posiadająca wszelkie związane z daną sytuacją informacje nie uznała, że któraś z podstawowych zasad nie jest zachowana.

## Możliwe do zastosowania zabezpieczenia



- Należy również zwrócić uwagę na wybór właściwych w danych okolicznościach zabezpieczeń zapewniających redukcję zagrożeń przy racjonalnych kosztach. Ten sam rodzaj zabezpieczenia w stosunku do firm różnej wielkości i znaczeniu w życiu publicznym może wymagać niewspółmiernych nakładów w stosunku do oczekiwanych rezultatów (małe podmioty, jednostki zainteresowania publicznego),
- Bez względu jednak na koszty ponoszone przez jednostkę zawodowy księgowy powinien w swoim działaniu przestrzegać w pełni i z dużą ostrożnością podstawowych zasad zawartych w Kodeksie etyki, nie wspominając o dodatkowych wymaganiach ujętych w przepisach prawa.

**BRAK ZABEZPIECZENIA = REZYGNACJA ZE ZLECENIA**



## Spis treści

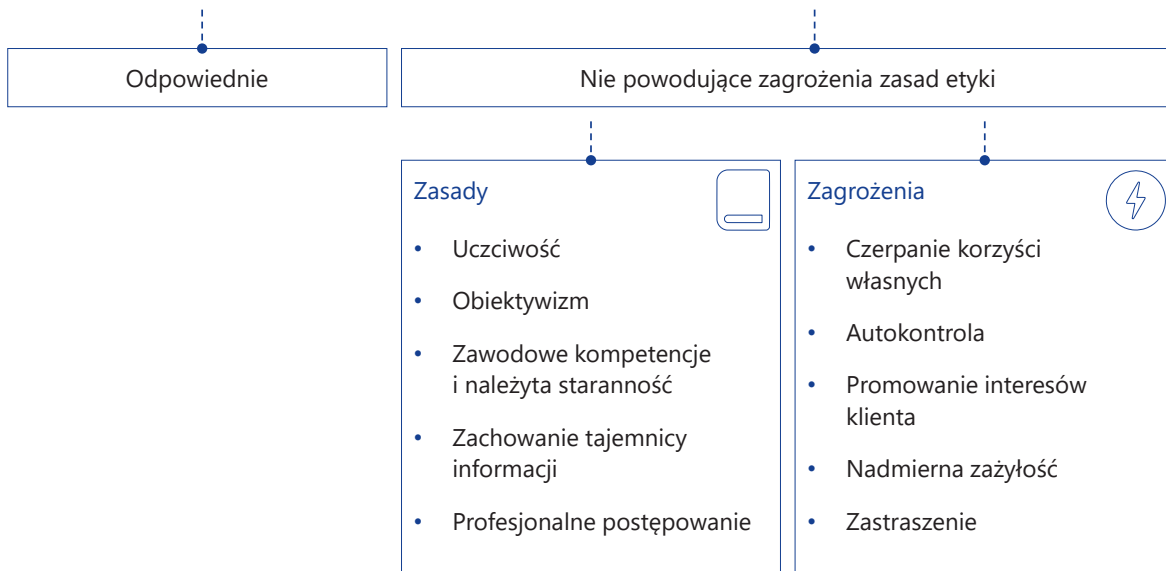
- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki**
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Spis treści

- I. Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki**
  - Regulacje w zakresie kształtowania wynagrodzeń – ustawa o biegłych rewidentach a zasady etyki zawodowej
  - Determinanty ustalania wynagrodzenia
  - Zagrożenia zasad etyki – ustalanie wynagrodzeń
  - Warunkowe wynagrodzenia
  - Wynagrodzenia prowizyjne
  - Relatywna wysokość wynagrodzeń
  - Zaległe wynagrodzenia
  - Zasady wynagradzania a ocena partnera

## Wynagrodzenie za usługi wg Rozdziału 240 Kodeksu IFAC

### Wynagrodzenie za usługi



## Kryteria ustalania wynagrodzeń

Wynagrodzenia zawodowe powinny być uczciwym odzwierciedleniem wartości usług zawodowych wykonanych na rzecz klienta, z wzięciem pod uwagę:



**kryterium trudności** - umiejętności i wiedza konieczne dla danego rodzaju wykonywanych usług zawodowych



**kryterium wykonawcy** - poziom przeszkolenia i doświadczenia osób, które należy zatrudnić do wykonania danych usług zawodowych



**kryterium pracochłonności** - konieczny czas spędzony przez każdą z osób zaangażowanych w wykonywanie danych usług zawodowych



**kryterium ryzyka** - zakres ponoszonej odpowiedzialności jaki pociąga za sobą wykonywanie tych usług

## Wynagrodzenia

- W typowej sytuacji wynagrodzenia zawodowe powinny być obliczane **według odpowiednich stawek godzinowych lub dziennych** płatnych za czas każdej osoby zatrudnionej do wykonywania danych usług zawodowych.
- Stawki te powinny być oparte na podstawowym założeniu, że organizacja i działanie zawodowego księgowego wykonującego zawód publicznie oraz usługi świadczone na rzecz klienta **zostały dobrze zaplanowane**, są odpowiednio **kontrolowane i zarządzane**.
- Stawki powinny też uwzględniać czynniki wymienione wyżej oraz być uzależnione od warunków prawnych, społecznych i gospodarczych każdego kraju.

*Ustalenie właściwych stawek leży w gestii każdego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód.*

## Regulacje Kodeksu Etyki IFAC w zakresie wynagrodzeń

Przykłady okoliczności stwarzających zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, związane z ustalonymi wynagrodzeniami, obejmują:

- Nadmierne uzależnienie finansowe podmiotu od łącznego wynagrodzenia pochodzącego od jednego klienta (względny wymiar).
- Obawa podmiotu przed możliwą utratą znaczącego klienta.
- Przystąpienie podmiotu do negocjacji w sprawie warunkowego wynagrodzenia z tytułu zlecenia atestacyjnego.
- Poddawanie podmiotu naciskom służącym nieuzasadnionemu ograniczeniu zakresu wykonywanych prac w celu zmniejszenia wynagrodzenia.



## Regulacje Kodeksu IFAC w zakresie wynagrodzeń

Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od takich czynników jak poziom proponowanego wynagrodzenia i usługi, które ono obejmuje.



Uzmysłowienie klientowi warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy ustalenia wysokości wynagrodzenia i usług, które usługi ono obejmuje.



Przeznaczenie wykwalifikowanego personelu do wykonania zadania.

Zabezpieczenia, które można przyjąć obejmują:



Przeznaczenie odpowiedniego czasu.

Regulacje Kodeksu IFAC w zakresie wynagrodzeń  
– warunkowe wynagrodzenia

Warunkowe wynagrodzenia są powszechnie stosowane w przypadku niektórych rodzajów zleceń nieatestacyjnych.



Charakter zlecenia.



Zakres możliwych kwot wynagrodzenia.

Jednakże w niektórych okolicznościach mogą być one przyczyną zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.



Podstawa ustalania wysokości wynagrodzenia.

Znaczenie takich zagrożeń będzie zależeć od takich czynników, jak:



Czy wynik lub skutek transakcji będzie weryfikowany przez niezależną stronę trzecią.

## Regulacje IFAC – Wynagrodzenia warunkowe

- Wynagrodzenia warunkowe są kalkulowane w oparciu o z góry ustalone zasady związane z wynikiem transakcji lub skutkiem usług świadczonych przez podmiot.
- Wynagrodzeń nie uznaje się za warunkowe, jeżeli ustalił je sąd lub inny organ władzy.

*Wynagrodzenie warunkowe naliczane bezpośrednio przez podmiot lub pośrednio przez pośrednika podmiotu z tytułu zlecenia atestacyjnego stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Wobec tego podmiot nie akceptuje ustaleń dotyczących wynagrodzenia warunkowego.*

## Regulacje Kodeksu IFAC w zakresie wynagrodzeń – wynagrodzenia prowizyjne

W pewnych okolicznościach zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może otrzymać propozycję wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia klientowi innego zawodowego księgowego.

Przyjmowanie takiego wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia innego zawodowego księgowego prowadzi do czerpania korzyści własnych stanowiących zagrożenie dla obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności



## Wynagrodzenia - relatywna wysokość

Jeżeli łączna kwota wynagrodzeń od klienta badania stanowi znaczną część całkowitej kwoty wynagrodzeń podmiotu wydającego opinię z badania, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia.

Znaczenie zagrożenia będzie zależać od następujących czynników:



Czy podmiot posiada ugruntowaną pozycję, czy też jest podmiotem nowopowstałym.



Struktury operacyjnej podmiotu.



Jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla podmiotu.



## Wynagrodzenia - relatywna wysokość

Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia może powstać także wtedy, gdy znaczną część wynagrodzeń ze zleceń badania stanowią przychody uzyskane od klientów konkretnego partnera lub biura danego podmiotu.

Znaczenie tego zagrożenia będzie zależać od następujących czynników:



Jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla partnera lub biura



Stopnia uzależnienia wynagrodzenia partnera lub partnerów zatrudnionych w biurze od wynagrodzeń uzyskanych od klienta.



Wynagrodzenia – relatywna wysokość  
Jednostki zainteresowania publicznego

&gt;15%



Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego i łączna kwota wynagrodzeń od klienta badania i jednostek z nim powiązanych w ciągu dwóch ostatnich lat wyniosła ponad 15% całkowitej kwoty wynagrodzeń uzyskanych przez podmiot wydający opinię o sprawozdaniach finansowych klienta,

podmiot zgłasza ten fakt osobom sprawującym nadzór oraz ustala, jakie zabezpieczenia należy zastosować w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu i odpowiednio stosuje uzgodnione zabezpieczenia.

## Wynagrodzenia zaległe

Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy klient badania przez długi czas zalega z uregulowaniem wynagrodzenia, szczególnie wtedy, gdy znacząca część wynagrodzenia nie jest zapłacone przed wydaniem sprawozdania z badania za kolejny rok.



*Jeżeli wynagrodzenie nie zostanie wypłacone po wydaniu sprawozdania, wówczas dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu.*

## Zasady wynagradzania a ocena partnera

Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje wówczas, gdy członek zespołu wykonującego badanie jest oceniany lub otrzymuje wynagrodzenie z tytułu sprzedaży usług nieatestacyjnych klientowi badania.

Znaczenie zagrożenia będzie zależec od następujących czynników:



Proporcji wysokości wynagrodzenia takiej osoby lub oceny jej pracy na podstawie sprzedaży takich usług



Funkcji, jaką dana osoba pełni w zespole wykonującym badanie



Czy na decyzje dotyczące promocji osoby mają wpływ wyniki ze sprzedaży takich usług

## Zasady wynagradzania i ocena partnera

Oceny wyników pracy lub wynagradzania kluczowego partnera badania nie przeprowadza się na podstawie jego skuteczności przy sprzedaży usług nieatestacyjnych klientowi, u którego przeprowadza badanie.

*Niniejsze zapisy nie zakazują podziału zysków pomiędzy partnerów podmiotu.*



## Akceptacja współpracy z klientem

Przed akceptacją współpracy z nowym klientem, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy akceptacja ta nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.

Ocenić należy również:

- Czy nie występują przesłanki czerpania korzyści własnych wpływające na zasadę bezstronności, niezależności
- Czy w kontekście ustalenia wynagrodzenia:
  - a) a) firma audytorska jest w stanie przeznaczyć na realizację usługi odpowiednie zasoby, czas, kompetencje
  - b) czy istnieją inne zagrożenia zasad etyki związane z wynagrodzeniami od klienta?

*Potencjalne zagrożenia dla uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogą być wynikiem, na przykład, budzących wątpliwość spraw odnoszących się do klienta (właścicieli, kierownictwa lub działalności).*

## Przyjęcie zlecenia

Podstawowa zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności nakłada na zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obowiązek świadczenia tylko tych usług, do wykonania których posiada kompetencje.

Przed przyjęciem zlecenia od określonego klienta zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy przyjęcie tego zlecenia nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.

*Na przykład czerpanie korzyści własnych będące zagrożeniem dla zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje wówczas, gdy zespół wykonujący zlecenie atestacyjne nie posiada lub też nie może zdobyć niezbędnych kompetencji w celu należytego przeprowadzenia zlecenia.*

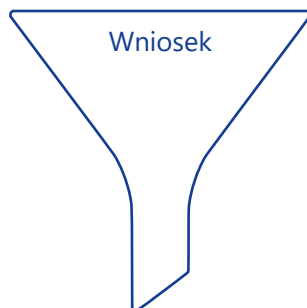
## Przyjęcie zlecenia

Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie zagrożeń i w razie potrzeby stosuje niezbędne zabezpieczenia w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.

Przykłady tych zabezpieczeń obejmują:

- Uzyskanie odpowiedniej wiedzy na temat rodzaju działalności klienta, złożoności prowadzonych przez niego działań, określonych wymogów zlecenia i jego celu, charakteru i zakresu pracy, którą należy wykonać.
- Uzyskanie wiedzy na temat odnośnych branż lub przedmiotu zlecenia.
- Posiadanie lub zdobycie doświadczenia w obszarze odnośnych wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych.
- Wybór odpowiedniego personelu posiadającego niezbędne kompetencje.
- Korzystanie z pomocy ekspertów, tam gdzie to konieczne.
- Uzgodnienie realistycznych ram czasowych na przeprowadzenie zlecenia.
- Zgodność z zasadami (polityką) i procedurami kontroli jakości, których celem jest zapewnienie, że określone zlecenia są przyjmowane tylko wtedy, gdy mogą być przeprowadzane w kompetentny sposób.
- Przeznaczenie odpowiedniego czasu i kompetencji dla realizacji usługi odpowiedniej jakości

## Podsumowanie regulacji Kodeksu IFAC w zakresie wynagrodzeń



*Regulacje kodeksu etyki wskazują, że niewłaściwe ustalanie wynagrodzeń za usługi rewizji stanowić może przesłanki zagrożenia zasad etyki oraz wpływać na jakość realizowanych usług.*

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym**
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Spis treści

- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Wybrane zagadnienia z zakresu:**
  - Etyki
  - Organizacji
  - Zasad ustalania wynagrodzeń



*Czy poprzez niewłaściwe ustalanie wynagrodzeń za czynności rewizji, możliwe jest naruszenie regulacji ustawowych ?*

## Rota ślubowania - Art. 7.

### Art.7.

1. Rota ślubowania składanego przez biegłego rewidenta ma następujące brzmienie:

*Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać mój zawód w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu.*

*W swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością. Poznane w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.*

## Obowiązki biegłego rewidenta

### Art. 8.

Biegły rewident jest obowiązany w szczególności:

1. postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem;
2. stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym;
3. przestrzegać krajowych standardów wykonywania zawodu, wymogów niezależności oraz zasad etyki zawodowej;
4. regularnie opłacać składkę członkowską;
5. przestrzegać uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.

## System kontroli jakości w firmie audytorskiej

### Art. 50.

1. Firma audytorska opracowuje i **wdraża system wewnętrznej kontroli jakości** zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości. System wewnętrznej kontroli jakości obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64.
2. Firma audytorska monitoruje oraz **ocenia adekwatność i skuteczność systemu** wewnętrznej kontroli jakości.
3. Firma audytorska przeprowadza coroczną ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości, w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu. Dokumentację corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości przechowuje się co najmniej przez 5 lat.
4. Firma audytorska **wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną** za system wewnętrznej kontroli jakości.

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
    - a) właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą audytorską nie ingerowali w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie w imieniu firmy audytorskiej,

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
    - b) pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im obowiązków oraz aby wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia standardami badania oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie niezależności oraz rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta,

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
    - c) zlecenie niektórych **czynności badania** w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2, (podwykonawców) **nie wpływało negatywnie na jakość wewnętrznej kontroli jakości** firmy audytorskiej oraz **nie ograniczało możliwości sprawowania** przez Komisję Nadzoru Audytowego lub właściwe organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów **nadzoru** nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez firmę audytorską i biegłych rewidentów działających w jej imieniu;

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 2) polityki i procedury **przeprowadzania badań, szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań**, o których mowa w art. 67 ust. 4;
  - 3) rozwiązania organizacyjne:
    - a) **zapobiegające zagrożeniom dla niezależności firmy audytorskiej oraz biegłych rewidentów** działających w jej imieniu, a także mające na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania,
    - b) dotyczące **postępowania w przypadku incydentów** mogących mieć poważne skutki dla rzetelności czynności podejmowanych przez firmę audytorską lub biegłych rewidentów działających w jej imieniu w zakresie badania oraz sposobu dokumentowania takich incydentów;

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 4) procedury administracyjne i księgowość, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, procedury oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli i zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji; mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości zapewniają przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu;

## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 5) polityki wynagrodzeń, w tym polityki udziału w zyskach, określające odpowiednie zachęty do osiągnięcia wysokiej jakości badania, uwzględniając, że kwota przychodów, które biegły rewident lub firma audytorska uzyskuje ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania oraz nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć;



## Zagadnienia etyki w organizacji firmy audytorskiej

### Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
  - 6) w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego:
    - a) mechanizm rotacji kluczowego biegłego rewidenta,
    - b) mechanizm stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu, o którym mowa w art. 17 ust. 7 akapit trzeci rozporządzenia nr 537/2014,
    - c) procedury określające tryb rozwiązywania sporów między kontrolerem jakości wykonania zlecenia a kluczowym biegłym rewidentem, o których mowa w art. 8 ust. 6 zdanie drugie rozporządzenia nr 537/2014.
2. Dla zapewnienia ciągłości i regularności wykonywania czynności w zakresie badania ustawowego firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident wykorzystują odpowiednie systemy, zasoby i procedury.

## Zagrożenia dla zasad etyki biegłego rewidenta

### Art. 69.

1. Biegły rewident, przeprowadzając badanie, działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności:
  - 1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność;
  - 2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe;
  - 3) przestrzega tajemnicy zawodowej.

## Zagrożenia dla zasad etyki

### Art. 69.

6. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident nie przeprowadzają badania, jeżeli istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

## Niezależność

### Art. 69.

5. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident podejmują niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli.

## Niezależność

### Art. 74.

1. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania są obowiązani ocenić i udokumentować, czy:
  - 1) spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69–73;
  - 2) istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania;
  - 3) dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania;
  - 4) osoba wyznaczona jako kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie Unii Europejskiej, w którym wymagane jest badanie, w tym czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów, prowadzonych w państwie Unii Europejskiej wymagającym badania.

## Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania

### Art. 80.

1. Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz nie może być:
  - 1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania;
  - 2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakiegokolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.
2. Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

## Limit wynagrodzeń od klienta w przychodach ogółem

### Art. 70.

1. Zlecenie badania jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego **nie może być kontynuowane** w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej stanowił **co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu** firmy audytorskiej.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do pierwszego roku działalności firmy audytorskiej.

## Zagadnienia etyki a zakres kontroli firmy audytorskiej

### Art. 112.

1. Zakres kontroli obejmuje:
  - 1) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
    - a) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
    - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie, zasadach etyki zawodowej oraz art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
    - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
  - 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;

## Przewinienie dyscyplinarne

### Art. 139

1. Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego.
2. Przewinienie dyscyplinarne polega na naruszeniu przez biegłego rewidenta przepisów dotyczących:
  - 1) wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu;
  - 2) realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
  - 3) prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46, w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej;
  - 4) pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich.
3. W sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej prowadzone jest postępowanie dyscyplinarne.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 1) nie przestrzega wymogów dotyczących **wynagrodzenia za badanie**, o których mowa w art. 80 (**złożoność, pracowitość i wymagane kwalifikacje**), oraz **limitów wynagrodzenia za usługi dozwolone** niebędące badaniem wynikających z art. 4 rozporządzenia nr 537/2014 (70% wynagrodzenia za badanie),
  - 2) nie przestrzega **limitu wynagrodzenia** całkowitego od jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego (40% całkowitego przychodu), o którym mowa w art. 70, oraz **limitu wynagrodzenia całkowitego od jednostki zainteresowania publicznego**, o którym mowa w art. 4 ust. 3 rozporządzenia nr 537/2014 (15%).
  - 3) **przeprowadza badanie z naruszeniem wymogów** określonych w art. 49 pkt 1, art. 69 ust. 2–7 i 9 (regulacje dotyczące etyki i niezależności), art. 71 oraz art. 72; (**wymogi etyczne i niezależność podwykonawcy**)

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 4) świadczy usługi zabronione w rozumieniu art. 5 rozporządzenia nr 537/2014 oraz art. 136 lub narusza warunki ich świadczenia;
  - 5) nie przestrzega wymogów świadczenia usług dozwolonych niebędących badaniem, określonych w art. 73 oraz art. 5 ust. 4 i 5 rozporządzenia nr 537/2014;
  - 6) nie dokonuje oceny ani nie dokumentuje w zakresie określonym w art. 74 (wymogi etyczne zagrożenia i zabezpieczenia) oraz art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 (dokumentowane przejęcia i kontynuacja zlecenia) w przypadku badań jednostek zainteresowania publicznego;

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 7) nie składa przed przystąpieniem do badania oświadczenia w sprawie niezależności, o którym mowa w art. 74 ust. 2;
  - 8) nie omawia z komitetem audytu zagrożeń dla niezależności firmy audytorskiej lub biegłego rewidenta oraz zabezpieczeń zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń w przypadku określonym w art. 4 ust. 3 rozporządzenia nr 537/2014;
  - 9) nie wykonuje obowiązków, o których mowa w art. 6 ust. 2 rozporządzenia nr 537/2014 (omówienie z Komitetem Audytu niezależności);

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 10) przed sporządzeniem sprawozdania z badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego oraz sprawozdania dodatkowego, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, **nie przeprowadza kontroli** jakości wykonania zlecenia, o której mowa w art. 8 tego rozporządzenia, lub narusza warunki przeprowadzenia, zakresu lub dokumentowania takiej kontroli, określone w art. 8 tego rozporządzenia, krajowych standardach kontroli jakości oraz polityce kontroli jakości wykonania zlecenia badania, o której mowa w art. 132;

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 11) nie przestrzega przepisów art. 83–87 (**sprawozdanie z badania**), a w przypadku badań jednostek zainteresowania publicznego również przepisu art. 10 rozporządzenia nr 537/2014 (**odpowiedzialność za badanie sprawozdania skonsolidowanego oraz dodatkowych sprawozdań**), dotyczących sprawozdania z badania;
  - 12) nie przestrzega przepisów art. 81 ust. 2 i art. 131 oraz przepisu art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, **dotyczących sprawozdania dodatkowego**;

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 13) nie przekazuje informacji dotyczących badanej jednostki zainteresowania publicznego, o których mowa w art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014, Komisji Nadzoru Finansowego lub nie przekazuje informacji, o których mowa w art. 138, Komisji Nadzoru Audytowego; (naruszenie przepisów, kontynuacja działalności, odmowa opinii, opinie negatywne, z zastrzeżeniem)
  - 14) nie prowadzi dialogu, o którym mowa w art. 12 ust. 2 rozporządzenia nr 537/2014, z Komisją Nadzoru Finansowego lub nie uwzględnia w prowadzeniu tego dialogu wytycznych, o których mowa w akapicie trzecim tego przepisu; (komunikacja nadzoru i FA: dotyczy banków i ubezpieczeń)

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 15) nie przestrzega przepisu art. 13 rozporządzenia nr 537/2014, dotyczących sporządzania, publikowania i aktualizowania sprawozdania z przejrzystości;
  - 16) nie przestrzega przepisów dotyczących rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta;
  - 17) nie przestrzega obowiązku zapewnienia zastępującej firmie audytorskiej dostępu do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki lub do akt badania, o którym mowa w art. 82 oraz art. 18 rozporządzenia nr 537/2014;



## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 18) nie przestrzega wymogów, o których mowa w art. 46, dotyczących składu swoich organów;
  - 19) prowadzi działalność w obszarach innych niż określone w art. 47;
  - 20) nie przestrzega przepisów dotyczących ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej, o których mowa w art. 53;

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 21) nie przestrzega przepisów art. 49, art. 50, oraz art. 65–67 w zakresie wdrożenia i funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości, w tym nie posiada lub nie wdraża:
    - a) polityk, procedur, rozwiązań i mechanizmów, o których mowa w art. 64,
    - b) polityk i procedur przeprowadzania badań przez podwykonawców,
    - c) polityki, o której mowa w art. 132 (polityka kontroli jakości zlecenia);
    - d) procedur, o których mowa w art. 199 (umożliwienie pracownikom zgłaszania w firmie audytorskiej naruszeń regulacji)

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  22. nie przestrzega obowiązku zgłaszania zmian danych podlegających wpisowi na listę, o którym mowa w art. 57 ust. 3;
  23. nie przestrzega obowiązków dotyczących wnoszenia opłat z tytułu nadzoru, o których mowa w art. 55 i art. 56;
  24. nie przestrzega przepisów art. 78 i art. 79 dotyczących zachowania tajemnicy zawodowej oraz przekazywania dokumentów organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego;
  25. nie przestrzega przepisów dotyczących badania grupy kapitałowej, o których mowa w art. 81;

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

1. Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy:
  - 26) nie przestrzega przepisów dotyczących poddania się kontroli, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 1, art. 39, art. 106 ust. 1, art. 123 ust. 1 i art. 124 ust. 1, w tym nie stosuje się do żądania Komisji Nadzoru Audytowego lub Krajowej Komisji Nadzoru, o którym mowa w art. 111 ust. 3, lub nie stosuje się do żądania okazania dokumentów, przekazania poświadczonych przez pracownika firmy audytorskiej kopii dokumentów lub udzielenia informacji i wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, o której mowa w art. 36 ust. 1 pkt 1, art. 39, art. 106 ust. 1, art. 123 ust. 1 lub art. 124 ust. 1;
  - 27) nie wykonuje zaleceń, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1 (zalecenia pokontrolne)
  - 28) nie wypełnia obowiązków informacyjnych, o których mowa w art. 51 i art. 52 oraz art. 14 rozporządzenia nr 537/2014 (sprawozdania FA do KNA i PIBR)

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 182

2. Na członków zarządu lub innego organu zarządzającego oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej oraz członków zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, oraz osoby, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014, niebędących biegłymi rewidentami, za naruszenia, o których mowa w ust. 1, może zostać nałożona kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 1, 2 lub 6.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 183

1. Karami administracyjnymi są:
  - 1) kara upomnienia;
  - 2) kara pieniężna;
  - 3) zakaz przeprowadzania badań;
  - 4) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej;
  - 5) zakaz świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu;
  - 6) zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014;
  - 7) skreślenie z listy.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 183

2. Nakładając karę, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nakazuje się zaprzestanie określonego postępowania i powstrzymanie się od niego w przyszłości.
3. Kara pieniężna nakładana na **firmy audytorskie nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym**. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów.
4. Kara pieniężna nakładana na poszczególne osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, nie może przekraczać **250 000 zł**.
5. Kary, o których mowa w ust. 1 pkt 3–6, nakładane są na okres **od roku do 3 lat**.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 183

6. Ustalając rodzaj i wymiar kary nakładanej na firmę audytorską lub osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, uwzględnia się w szczególności:
  - 1) wagę naruszenia i czas jego trwania;
  - 2) stopień przyczynienia się do powstania naruszenia;
  - 3) sytuację finansową wyrażającą się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów;
  - 4) kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych, w zakresie, w jakim można je ustalić;
  - 5) stopień współpracy z Krajową Radą Biegłych Rewidentów lub Komisją Nadzoru Audytowego;
  - 6) popełnione dotychczas naruszenia.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 184

1. Nakładając jedną z kar, o których mowa w art. 183 ust. 1, organ postanawia również o nakazie podania do publicznej wiadomości nazwy wraz z numerem pod którym firma audytorska jest wpisana na listę, lub imienia i nazwiska osoby, o której mowa w art. 182 ust. 2, chyba że podanie tych danych do publicznej wiadomości będzie środkiem nieproporcjonalnym do naruszenia, będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych, zagrazi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi niewspółmierną szkodę jednostce, dla której firma audytorska świadczyła swoje usługi, lub zaangażowanym instytucjom lub osobom. Nie podlegają ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej.

## Odpowiedzialność firm audytorskich

### Art. 185

1. Kary administracyjne, o których mowa w art. 183 ust. 1, nakłada:
  - 1) Krajowa Rada Biegłych Rewidentów albo
  - 2) Komisja Nadzoru Audytowego – w przypadku naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez:
    - a) firmę audytorską w związku z nieprawidłowościami powstałymi przy badaniu jednostki zainteresowania publicznego,
    - b) osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2.

## Podsumowanie

W ustawie o biegłych rewidentach zawarto wiele regulacji (dotychczas głównie ujętych w kodeksie etyki i standardach zawodowych) dotyczących zagadnień etyki i obowiązków etycznych zachowań biegłych rewidentów i firm audytorskich:



Rota ślubowania



Obowiązki biegłego rewidenta



Zasady etyki w przeprowadzaniu badania i zagrożenia zasad etyki



Tajemnica zawodowa



Niezależność

## Podsumowanie

Dla zabezpieczenia stosowania zasad etycznych w ustawie, ustalono:

1. Zabezpieczenia stosowane przez środowisko zawodowe, akty prawne i implementacje ( regulacje ustawowe; standardy, uchwały i wytyczne KIBR; nadzór samorządowy i publiczny, których zakres kontroli obejmuje zagadnienia etyki)
2. Zabezpieczenia w ramach środowiska pracy obejmujące obowiązki stworzenia, wdrożenia, monitorowania polityk i procedur, których celem jest zapewnienie stworzenia zasad, standardów, jakości
3. Zabezpieczenia stosowane przez klienta obejmujące obowiązki dla organów jednostek zainteresowania publicznego w zakresie obowiązku monitorowania niezależności i komunikacji z audytorem. (Rozdział 8 – Komitety audytu i warunki przeprowadzania badań ustawowych w jednostkach zainteresowania publicznego)

## Podsumowanie

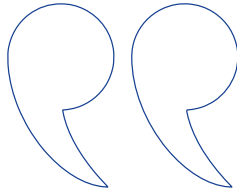
- Zakres kontroli KKN i KNA obejmuje również zagadnienia etyki, w tym ustalania wynagrodzeń na bazie metodologii opracowanej w zgodności z art.80 ustawy (kryteria ustalania: złożoność, kompetencje, pracochętność)
- W katalogu naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia 537/2014 znajdują się również naruszenia zasad etyki, nie przestrzeganie limitów wynagrodzeń za badanie, o których mowa w art. 80 (złożoność, wymagane kwalifikacje, pracochętność).

*Zatem, naruszenie zasad kształtowania wynagrodzeń za usługi rewizji, to naruszenie regulacji ustawowych.*

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej z dnia 13 grudnia 2016 r.**
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## I. Preambuła



Dążąc do uzyskania wysokiej jakości usług wykonywanych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych oraz wzrostu rangi zawodu biegłego rewidenta, w oparciu o obowiązujące regulacje zawarte w artykule 60 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, a także regulacje ujęte w Zasadach Etyki Zawodowej biegłych rewidentów, przyjętych uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz w przyjętych uchwałą KRBR zasadach wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, zwanych dalej „MSKJ-1” ustala, że:

Dokumentacja rewizyjna z wykonania usługi rewizji finansowej powinna zawierać określoną dla danej usługi kalkulację wynagrodzenia zgodnie z przyjętą metodologią.

## II. Postanowienia ogólne

### Par. 1

1. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zwane dalej „firmami audytorskimi”, powinny posiadać metodologię ustalania wynagrodzenia za świadczone usługi rewizji finansowej.



## II. Postanowienia ogólne

### Par. 1

2. Firmy audytorskie powinny ustalać wynagrodzenie za świadczone usługi rewizji finansowej w taki sposób, aby były one odzwierciedleniem wartości tych usług z uwzględnieniem następujących kryteriów:
  - 1) **kryterium trudności** – określające złożoność wykonywanej usługi tj. umiejętności i wiedzę konieczną dla danego rodzaju usług zawodowych,
  - 2) **kryterium wykonawcy** – określające poziom przeszkolenia i doświadczenia osób, które należy zatrudnić do wykonania usług zawodowych,
  - 3) **kryterium pracochłonności** – określające konieczną ilość czasu, jaką powinna przeznaczyć każda z osób zaangażowanych w wykonywanie danych usług zawodowych

## II. Postanowienia ogólne

### Par. 1

3. Dodatkowo w metodologii przyjętej przez firmy audytorskie można wziąć pod uwagę:
  - 1) **kryterium ryzyka** – określające zakres ponoszonej odpowiedzialności, jaką pociąga za sobą wykonywanie tych usług,
  - 2) **inne szacowane koszty bezpośrednie** związane z realizacją umowy.

## II. Postanowienia ogólne

### Par. 1

4. Wysokość wynagrodzenia nie może wpływać na staranność i jakość wykonania usług rewizji finansowej.
5. Wysokość wynagrodzenia i jego wypłata nie mogą być uzależnione od czynników wpływających na bezstronność i profesjonalizm biegłego rewidenta. Do czynników takich należą między innymi:
  - 1) uzależnienie wynagrodzenia od wyniku usługi rewizji finansowej,
  - 2) zatajenie lub przemilczenie faktów i okoliczności, które powinny być ujawnione przez biegłego rewidenta w związku z wykonywaną przez niego usługą rewizji finansowej,
  - 3) kształtowanie wynagrodzenia przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz jednostki.

## III. Założenia metodologiczne w zakresie ustalania wynagrodzeń za usługi rewizji finansowej

### Par. 3

1. Kalkulacja wynagrodzenia za usługi rewizji finansowej powinna obejmować:
  - 1) szacowanie skali złożoności projektu,
  - 2) określenie wymaganych kompetencji zespołu dla realizacji zlecenia o określonej w punkcie (a) skali złożoności,
  - 3) oszacowanie pracochłonności zlecenia, w tym z uwzględnieniem wymagań dotyczących raportowania/dokumentowania badania.
2. Kalkulacja wynagrodzenia za usługi rewizji finansowej może dodatkowo obejmować:
  - 1) szacunek ryzyka,
  - 2) szacunek pozostałych kosztów bezpośrednich.

### III. Założenia metodologiczne w zakresie ustalania wynagrodzeń za usługi rewizji finansowej

#### Par. 3

Szacowanie skali trudności, złożoności ofertowanej usługi następuje z wykorzystaniem wniosków z wykonanych procedur akceptacji klienta określonych w MSKJ-1.

#### Par. 4

Po oszacowaniu kryterium trudności ofertowanego zlecenia, firma audytorska zgodnie z regulacjami MSKJ-1 określa, czy posiada lub jest w stanie posiadać odpowiednie kompetencje zespołu rewizyjnego i ekspertów, pozwalające na prawidłową realizację zlecenia.

#### Par. 5

W przypadku, gdy firma audytorska posiada lub jest w stanie posiadać wymagane kompetencje na okres realizacji zlecenia o określonej skali złożoności, to dokonuje oszacowania pracochłonności zlecenia z uwzględnieniem wymaganych kompetencji dla określonych grup/części czynności rewizyjnych niezbędnych do realizacji całego zlecenia.

### III. Założenia metodologiczne w zakresie ustalania wynagrodzeń za usługi rewizji finansowej

#### Par. 6

1. Stawki godzinowe lub dzienne należy ustalać odrębnie dla osób o takich samych lub zbliżonych kompetencjach zawodowych wymaganych do realizacji usługi.
2. Ustalone stawki godzinowe lub dzienne powinny zapewnić pokrycie kosztów bezpośrednich, kosztów pośrednich oraz oczekiwaną marżę za realizację usług.

#### Par. 7

Wynagrodzenie firmy audytorskiej (cena netto) za usługi rewizji finansowej powinno być ustalone na podstawie przewidywanej pracochłonności z uwzględnieniem odpowiednich stawek za godzinę lub za dzień pracy ustalonych zgodnie z § 6.

### III. Założenia metodologiczne w zakresie ustalania wynagrodzeń za usługi rewizji finansowej

#### Par. 8

1. Oszacowanie ryzyka usługi pozwala na użycie wskaźników zmniejszenia lub zwiększenia wynagrodzenia firmy audytorskiej określonego na bazie kryterium złożoności, wykonawcy i pracowitości w stosunku do ustalonego zgodnie z § 7.

### Podsumowanie

1. Stanowisko KRBR było ustalone na bazie art. 90 regulacji ustawy o biegłych rewidentach z 2009 r. oraz kodeksu etyki IFAC
2. Podstawowe zasady ustalania wynagrodzeń są również ujęte w zmienionej ustawie o biegłych rewidentach z maja 2017 r. (art.80). Stosowanie tych zasad jest obowiązkiem biegłego rewidenta i firmy audytorskiej. Nowe regulacje w zasadzie są w tym obszarze takie same.
3. Nieprawidłowe podejście do zasad ustalania wynagrodzeń jest naruszeniem zasad etyki i standardów zawodowych, do stosowania których biegły rewident jest zobowiązany na bazie ustawy.
4. W ustawie określono, że kontroli KKN i KNA będą podlegać również zasady ustalania wynagrodzeń w oparciu o art.80, a sankcje mogą być nałożone na firmy audytorskie, jeżeli te zasady nie będą stosowane.

## Podsumowanie

5. Brak zastosowania standardów oraz naruszenie standardów etycznych oraz regulacji ustawy jest podstawą wszczęcia postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów lub kar wobec firm audytorskich.
6. Pomijanie czynników pracochołności, stopnia złożoności lub wymaganych kwalifikacji stanowi zagrożenie dla zasad etyki oraz zapewnienia odpowiedniej jakości wykonania czynności rewizji finansowej, w tym badania sprawozdań finansowych. Sytuacja taka stanowi zagrożenie dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego opartego na informacji finansowej. Z tego powodu przepisy obowiązującej ustawy [o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym](#) zawierają bezwzględny wymóg uwzględniania wspomnianych czynników w procesie ustalania wynagrodzenia.

## Podsumowanie

7. Wymaga się od każdego podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przestrzegania standardów rewizji finansowej, w tym dotyczących badania sprawozdań finansowych, standardów kontroli jakości oraz kodeksu etyki wydanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów i zatwierdzonych przez Komisję Nadzoru Audytowego w związku z wymogami przepisów ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie.
8. Prawidłowe zastosowanie wymienionych regulacji dotyczących ustalania wynagrodzeń, powoduje, że przy realizacji rewizji finansowej niezbędna jest odpowiednia wiedza i doświadczenie, a złożoność usługi ma bezpośredni wpływ na pracochołność czynności rewizji finansowej.  
Pominięcie wymienionych zależności w procesie ustalania wynagrodzenia powoduje nieprawidłowe ustalenie tego wynagrodzenia, co może mieć wpływ na jakość rewizji i może stanowić przesłanki zagrożenia zasad etyki.

## Podsumowanie

9. Ponadto wymogi zasad etyki są zbieżne z wymogami obowiązującej ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Paragraf 240.1 kodeksu etyki stanowi, że biegły rewident może zażądać *wynagrodzenia w wysokości uznanej za odpowiednią*. (...)

- *Proponowana wysokość wynagrodzenia może jednak spowodować zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych stanowiące zagrożenie dla kompetencji zawodowych i należytej staranności powstaje wtedy, gdy wysokość proponowanego wynagrodzenia jest tak niska, że przeprowadzenie w tej cenie zlecenia zgodnie z mającymi zastosowanie technicznymi i zawodowymi standardami może być trudne.*

## Podsumowanie

**Uzasadnienie Komisji Etyki do stanowiska KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń**

1. Należy mieć na względzie fakt, że realna pracochłonność jest bezpośrednio skorelowana ze stopniem złożoności standardów zawodowych, które są stosowane w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej. Stopień złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji związane są natomiast bezpośrednio ze złożonością i liczbą wymaganych do przeprowadzenia przez standardy procedur rewizyjnych, które to związane są ze złożonością (charakterystyką) klienta.

W związku z powyższym Komisja ds. etyki widzi konieczność implementacji zasad ustalania wynagrodzeń tak, aby ich poziom zapewniał uwzględnienie realnej pracochłonności, stopnia złożoności oraz wymaganych kwalifikacji

## Podsumowanie

### Uzasadnienie Komisji Etyki do stanowiska KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń

2. Właściwe podejście do zasad ustalania wynagrodzeń spowoduje:
  - 1) Wzrost zrozumienia znaczenia właściwego kalkulowania wynagrodzeń dla zapewnienia odpowiedniej jakości czynności rewizji finansowej zarówno przez firmy audytorskie jak i podmioty badane;
  - 2) Będzie komunikatem dla rynku, że swoboda w kształtowaniu wynagrodzenia podlega istotnym ustawowym ograniczeniom, których nie wolno ignorować, a wynagrodzenie pomijające realną pracochłonność, stopień złożoności oraz wymagane kwalifikacje stanowi istotne zagrożenie dla odpowiedniej jakości zbadanych informacji finansowych, w tym sprawozdań finansowych;
  - 3) Zahamuje stosowanie cen dumpingowych oferowanych przez niektóre firmy audytorskie
  - 4) Zwiększy prestiż usług rewizji finansowej oraz prestiż zawodu biegłego rewidenta.

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej**
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Spis treści

### IV. Ustawa Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej

1. Wprowadzenie
  1. Zagadnienia wprowadzające do metodologii
  2. Kryteria ustalania wynagrodzeń
  3. Czynności przy konstrukcji oferty
2. Kalkulacja wynagrodzenia za usługi rewizji
 

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kalkulacja sprzedażowych stawek</li> <li>2. Koszty procesów w firmie audytorskiej do pokrycia stawką sprzedażową</li> <li>3. Przykład wyliczenia stawki sprzedażowej</li> <li>4. Szacowanie skali złożoności zlecenia</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>5. Ustalenie zespołu do realizacji zlecenia</li> <li>6. Ustalenie pracochłonności zlecenia oraz ustalenie wynagrodzenia</li> <li>7. Szacunek ryzyka</li> <li>8. Koszty bezpośrednie</li> <li>9. Przykładowa kalkulacja</li> </ol>
--	--

## Metodologia ustalania wynagrodzeń

Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności w każdym przypadku, niezależnie od:

- a) organizacji,
- b) formy prawnej w której działa firma audytorska

Zależy zgodnie z art. 80 ustawy o biegłych rewidentach od:



skali złożoności projektu



wymaganych kompetencji zespołu dla prawidłowej realizacji usługi rewizji



pracochłonności



## Metodologia ustalania wynagrodzeń

Sprzedazowe stawki godzinowe lub dzienne dla członków zespołu realizujących poszczególne części usługi badania sprawozdania finansowego

W zależności na przykład od:



organizacji firmy audytorskiej



kosztów ponoszonych przez firmy audytorskie

## Metodologia ustalania wynagrodzeń

Metodologia ustalania wynagrodzenia zawsze wymaga ustalenia wynagrodzenia za usługi rewizji wg



dziennych



lub godzinowych stawek sprzedażowych określonych dla klienta firmy audytorskiej

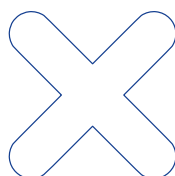


Stawki sprzedażowe obejmują pokrycie wszystkich kosztów:

- bezpośrednich
- pośrednich
- ogólnych
- oczekiwaną marżę

## Wzór wyliczenia wynagrodzenia za usługi rewizji

Jednostki przewidywanego zaangażowania czasu wszystkich członków zespołu rewizyjnego



Sprzedawcze stawki godzinowe lubienne za jednostkę czasu

Pracochłonność - ilość godzin lub dni członków całego zespołu rewizyjnego niezbędnych dla oczekiwanej dobrej jakości realizacji konkretnego zlecenia, przy czym uwzględnia się, że zlecenie jest właściwie i efektywnie zaplanowane i zarządzane.

**Określając pracochłonność należy wziąć pod uwagę złożoność, trudność realizacji zlecenia**

Sprzedawcze stawki godzinowe lubienne poszczególnych członków zespołu zaangażowanych do realizacji danego zlecenia

## Ilość jednostek czasowych z złożoność projektu

Ilość jednostek czasowych jest zależna od złożoności projektu oraz doboru według kryterium kompetencji zespołu rewizyjnego dla realizacji zlecenia w oczekiwanej jakości.

Przykład:

- Im bardziej złożone, trudne zlecenie to wymaga większego zaangażowania ( czas pracochłonności), bardziej kwalifikowanego zespołu, a osoby o wyższych kompetencjach mają większe oczekiwane stawki za jednostkę pracy,

## Konstruując ofertę na usługi rewizji finansowej należy



Dokonać procedur  
akceptacji klienta



Opracować wstępną  
strategię badania

### Wstępna strategia:

- opisuje skalę trudności zlecenia i ryzyka zlecenia
- określa jakie kompetencje powinni mieć członkowie zespołu rewizyjnego aby zlecenie zostało zrealizowane w wymaganej jakości
- określa/oszacowuje ile godzin przeznaczone zostanie przez poszczególne osoby lub kompetencyjnie zbliżone grupy osób na rzecz zlecenia
- oszacowuje stawki sprzedażowe dla poszczególnych kompetencyjnych zaangażowanych w realizację zlecenia

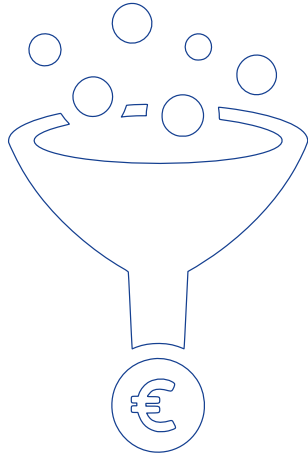
## Kalkulacja stawek dziennych lub godzinowych zespołu rewizyjnego

Dla potrzeb wyceny usług rewizji przez firmę audytorską ustala się stawki sprzedażowe dla poszczególnych osób/grup kompetencyjnych biorących udział w zleceniu rewizyjnym

Grupą kompetencyjną mogą być na przykład:

1. **kluczowy biegły rewident**, pod którego kierownictwem działa zespół rewizyjny.
2. **koordynatorzy projektu**, np. osoba z wieloletnim doświadczeniem w audycie, zaangażowana w procesie zdobywania uprawnień biegłego rewidenta
3. **asystenci audytu I**, np. osoby z minimum dwuletnim doświadczeniem w audycie
4. **asystenci II**, np. osoby rozpoczynający pracę w audycie

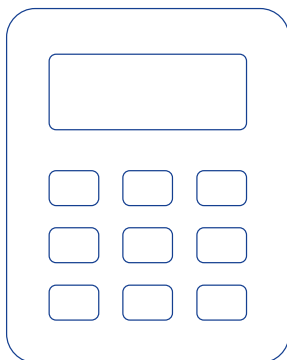
## Dla każdej z grup kompetencyjnych należy określić stawki sprzedażowe



Stawka sprzedażowa obejmuje:

- pokrycie kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami na wynagrodzenia
- koszty wydziałowe
- koszty ogólne
- oczekiwany zysk
- pokrycie ryzyka związanego ze zleceniem lub ryzyka ogólnego firmy audytorskiej

## Koszty procesów w firmie audytorskiej do pokrycia w stawce sprzedażowej



- Kalkulacja wynagrodzenia firmy audytorskiej powinna uwzględniać jej organizację. Celem jest aby koszty były grupowane w sposób pozwalający na ustalenie kosztów każdego rodzaju usług świadczonych przez firmę audytorską odrębnie ( prowadzenie ksiąg, doradztwo podatkowe, usługi rewizji).
- Kalkulacja powinna „wykluczać” tzw. „finansowanie skrośne”
- Poniższy przykład przedstawia koszty przypadające wyłącznie na linię departamentu audytu w firmie audytorskiej.

## Przykład: Grupowanie kosztów usług rewizyjnych

Procesy w firmach audytorskich i ich wpływ na kalkulacje

Procesy	Alokacja kosztów	Zakres
I. Procesy suportowe	Koszty ogólne	Księgowość, finanse, IT, kadry i płace
II. Procesy związane z działalnością operacyjną rewizji finansowej, w tym:		Metodologia realizacji usługi, programy do realizacji usług, szkolenia
1. Przygotowanie produktu	Koszt wydziałowy	Pozyskanie zasobów pracowniczych i ich przygotowanie do realizacji usług, przygotowanie realizacji usług
2. Pozyskanie zlecenia rewizyjnego	Koszt wydziałowy	Analiza rynku, realizacja procedur akceptacji klienta, oferta, umowa, rejestry itp.
3. Realizacja zlecenia weryfikacja lub kontrola jakości	Koszty bezpośrednie	Koszty bezpośrednie realizacji zlecenia (koszty pracy zespołu koszty delegacji, hoteli etc.)
4. Zarządzanie, Administrowanie zleceniami oraz sprawozdawczość firm audytorskich	Koszty wydziałowe	Koszty obsługi procedur obowiązujących w firmie audytorskiej na bazie regulacji ustawy o biegłych rewidentach

## Przykładowa metodologia wyliczania stawki sprzedażowej dla kluczowego biegłego rewidenta

<p>1. Biegły rewident zatrudniony na podstawie umowy o pracę zarabia jako wynagrodzenie miesięczne zasadnicze 12.000 zł brutto</p> <p>2. Obciążenia ZUS oraz inne narzuty na wynagrodzenia płacone przez firmę audytorską wynoszą 23%</p> <p>3. Czas nominalny roczny to 215 dni. Razem czas pracy niealokowany na zlecenia to 55 dni, tj. 26% czasu nominalnego z czego statystycznie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Absencja 33 dni, w tym           <ul style="list-style-type: none"> <li>• urlopy - 26 dni</li> <li>• chorobowe - 5 dni</li> <li>• inne opłacone przez firmę - 2 dni</li> </ul> </li> <li>• Czas pracy niealokowany bezpośrednio na zlecenia - 22 dni</li> </ul>	<p>4. Ustalono na bazie danych historycznych średniorocznych strukturę kosztów</p> <table border="0"> <tbody> <tr> <td>Koszty bezpośrednie usług rewizyjnych</td> <td style="text-align: right;">2 000 000 zł</td> <td style="text-align: right;">62,5%</td> </tr> <tr> <td>Koszty wydziałowe departamentu audytu</td> <td style="text-align: right;">700 000 zł</td> <td style="text-align: right;">21,88%</td> </tr> <tr> <td>Koszty ogólne przypadające na departament audytu</td> <td style="text-align: right;">500 000 zł</td> <td style="text-align: right;">15,62%</td> </tr> <tr> <td><b>Razem</b></td> <td style="text-align: right;"><b>3 200 000 zł</b></td> <td style="text-align: right;"><b>100%</b></td> </tr> </tbody> </table> <p>5. Oczekiwany zysk oraz rezerwa na pokrycie kosztów</p> <table border="0"> <tbody> <tr> <td>Oczekiwany zysk</td> <td style="text-align: right;">25%</td> </tr> <tr> <td>Kosztów finansowych</td> <td style="text-align: right;">2%</td> </tr> <tr> <td>Pozostałych kosztów operacyjnych</td> <td style="text-align: right;">5%</td> </tr> <tr> <td>Potencjalnej premii rocznej</td> <td style="text-align: right;">8%</td> </tr> <tr> <td><b>Razem</b></td> <td style="text-align: right;"><b>40%</b></td> </tr> </tbody> </table>	Koszty bezpośrednie usług rewizyjnych	2 000 000 zł	62,5%	Koszty wydziałowe departamentu audytu	700 000 zł	21,88%	Koszty ogólne przypadające na departament audytu	500 000 zł	15,62%	<b>Razem</b>	<b>3 200 000 zł</b>	<b>100%</b>	Oczekiwany zysk	25%	Kosztów finansowych	2%	Pozostałych kosztów operacyjnych	5%	Potencjalnej premii rocznej	8%	<b>Razem</b>	<b>40%</b>
Koszty bezpośrednie usług rewizyjnych	2 000 000 zł	62,5%																					
Koszty wydziałowe departamentu audytu	700 000 zł	21,88%																					
Koszty ogólne przypadające na departament audytu	500 000 zł	15,62%																					
<b>Razem</b>	<b>3 200 000 zł</b>	<b>100%</b>																					
Oczekiwany zysk	25%																						
Kosztów finansowych	2%																						
Pozostałych kosztów operacyjnych	5%																						
Potencjalnej premii rocznej	8%																						
<b>Razem</b>	<b>40%</b>																						

## Przykładowa metodologia wyliczania stawki sprzedażowej dla kluczowego biegłego rewidenta

I. Miesięczny koszt biegłego rewidenta do pokrycia stawką sprzedażową	$12\,000 \text{ zł} * 1,23 * \frac{215 \text{ dni}}{215 - 55 \text{ dni}} = 19\,778 \text{ zł/mies}$
II. Koszt godziny biegłego rewidenta	$19\,778 / 164 \text{ godziny} = 120,60 \text{ zł}$
III. Koszt godzinowy zwiększony o narzut kosztów wydziałowych i ogólnych	$120,60 * 1,2188 * 1,1562 = 196,95 \text{ zł}$
IV. Stawka sprzedażowa wraz z oczekiwanym zyskiem oraz rezerwa na pokrycie innych kosztów	$196,95 * 1,4 = 237,93 \text{ zł}$

## Przykładowa metodologia wyliczania stawki sprzedażowej dla kluczowego biegłego rewidenta

W przypadku, gdy koszty ponoszone na wynagrodzenie związane z absencją oraz nie związane bezpośrednio z realizacją zleceń są alokowane na koszty wydziałowe lub ogólne to:



można w kalkulacji stawek sprzedażowych pominąć szacowanie wskaźnika czasu pracy alokowanego bezpośrednio na zlecenia lub alternatywnie



można skorygować szacowaną strukturę kosztów wydziałowych i ogólnych poprzez korektę (zmniejszenie) tych kosztów o wynagrodzenia związane z czasem zespołów rewizyjnych nie alokowanych bezpośrednio na zlecenia.

## Metodologia ustalania stawek dla wyodrębnionych w strukturze organizacyjnej grup kompetencyjnych

Podobną metodologię ustalania stawek godzinowych jak w powyższym przykładzie, należy zastosować dla wyodrębnionych w strukturze organizacyjnej grup kompetencyjnych zespołów pracujących przy zleceniach rewizyjnych lub też indywidualnie dla poszczególnych członków zespołu rewizyjnego.

- Określenia grup kompetencyjnych można dokonywać np. na bazie regulaminu organizacyjnego i regulaminu wynagrodzeń, w którym uwzględniono wymogi kompetencyjne niezbędne dla określenia stanowiska, kategorii zaszeregowania, stawek wynagrodzenia miesięcznego dla poszczególnych stanowisk wg kategorii zaszeregowania.
- Jeżeli w firmie audytorskiej występują również:
  - dodatki funkcyjne
  - systemy premiowania
  - istotna wartość wynagrodzeń związana z godzinami nadliczbowymi

to należy to uwzględnić w wyliczeniach sprzedażowych stawek.

## Kolejność czynności kalkulacji

Szacowanie skali  
złożoności/trudności  
zlecenia



Określenie oszacowanej  
pracochłonności zespołu  
rewizyjnego



Rozważenie korekty  
wynagrodzeń w związku  
z szacunkiem ryzyka



Określenie wymaganych  
kwalifikacji i kompetencji  
zespołu rewizyjnego dla  
realizacji zlecenia

Ustalenie wynagrodzenia  
jako funkcji pracochłonności  
i stawek godzinowych /  
dziennych

Oszacowanie dodatkowych  
kosztów bezpośrednich  
o ile nie ujęte zostały  
w wyliczonych stawkach  
godzinowych

## Krok 1 – szacowanie skali trudności



Szacowanie skali trudności powinno być dokonywane na etapie składania oferty.

- Jest pierwszym etapem po realizacji procedur akceptacji klienta w procesie ustalania ceny za usługę rewizji.
- Do typowych procedur, stosownie do postanowień Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz procedur kontroli jakości, należy ocena potencjalnego klienta.

## Ustalenie skali trudności projektu (kryterium trudności).



Skalę trudności należy określać w wyniku wykonania procedur oceny potencjalnego Zamawiającego.

Ocena skali trudności/ złożoności zlecenia ma wpływ na dobór zespołu, pracochłonność projektu oraz kryterium ryzyka.

Im zlecenie jest bardziej złożone, to wymagać będzie alternatywnie lub łącznie:

- bardziej doświadczonego i „droższego” zespołu
- więcej godzin trzeba poświęcić na realizację zlecenia w oczekiwanej jakości



## Krok 2 - Ustalanie zespołu do realizacji zlecenia



Ustalenie wymaganych kompetencji zespołu realizującego usługę oraz pracochłonności projektu (kryterium wykonawcy oraz kryterium pracochłonności).

- Na bazie oceny skali trudności w strategii badania należy oszacować konieczny z punktu widzenia kompetencji skład zespołu rewizyjnego i jego pracochłonność według grup kompetencyjnych.
- Strategie badania powinny wstępnie określać sposób organizacji projektu rewizyjnego

## Ustalanie zespołu do realizacji zlecenia



### Art. 66. ustawy o biegłych rewidentach

1. Do każdego badania firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania.
2. Firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania.
3. Kluczowy biegły rewident bierze czynny udział w przeprowadzaniu badania.
4. Kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania.

*Na bazie oceny skali trudności w strategii badania należy oszacować konieczny z punktu widzenia kompetencji skład zespołu rewizyjnego i jego pracochłonność według grup kompetencyjnych.*

*Strategie badania powinny wstępnie określać sposób organizacji projektu rewizyjnego.*

## Krok 3. Ustalanie pracochłonności członków zespołu rewizyjnego



Przykład: szacunek zaangażowania zespołu

Lp.	Kryterium wykonawcy		Kryterium pracochłonności
	Grupy czynności	Grupy kompetencyjne w organizacji zarządzania projektem	Szacowana ilość godzin
1	Zarządzanie projektem i realizacja badania Kluczowy biegły rewident	Biegły rewident / manager projektu	a.
		Senior aplikant (II rok aplikacji)	b.
2	Skład zespołu rewizyjnego	Junior aplikant (I rok aplikacji)	c.
		Starszy asystent (II/III rok praktyki)	d.
		Młodszy asystent (I/II rok praktyki)	e.
3	Ekspert zewnętrzni		f.
4	Czynności weryfikacyjne/ kontrola	Biegły rewident / manager projektu	g.
5	Czynności administracyjne (bezpośrednio w projekcie, archiwizacja itp.)	Asystent administracyjny	h.
	Razem ( poz. 1- 5)	X	Σ

## Krok 4. Ustalanie wstępne wynagrodzenia za usługę rewizji



Przykład: sprzedażowe stawki godzinowe dla zespołu rewizyjnego

Lp.	Wyszczególnienie	Stawka godzinowa w złotych	
1	Zarządzanie projektem – biegły rewident	...A	
2	Czynności rewizyjne – zespół rewizyjny	a). Senior aplikant (II rok aplikacji)	...B
		b). Junior aplikant (I rok aplikacji)	...C
		c). Starszy asystent (II/III rok praktyki)	...D
		d). Młodszy asystent (I/II rok praktyki)	...E
3	Ekspert zewnętrzni	...F	
4	Czynności weryfikacyjne / kontrolne	...G	
5	Czynności administracyjne (bezpośrednio w projekcie, archiwizacja itp.)	...H	

## Krok 4. Ustalanie wstępne wynagrodzenia za usługę rewizji



Przykład: kalkulacja wynagrodzenia

Lp. 1	Kryterium wykonawcy 2	Kryterium pracochłonności 3	Cena/1h w zł 4	Razem w zł (kol.3 x kol. 4) 5
1	Zarządzanie projektem – biegły rewident	a	...A	a x A
2	Czynności rewizyjne -zespół			
a).	Senior aplikant (II rok aplikacji)	b	...B	b x B
b).	Junior aplikant (I rok aplikacji)	c	...C	c x C
c).	Starszy asystent ( II/III rok praktyki)	d	...D	d x D
e).	Młodszy asystent (I/II rok praktyki)	e	...E	e x E
3	Eksperti zewnętrzni*	f	...F	f x F
4	Czynności weryfikacyjne	g	...G	g x G
5	Czynności administracyjne	h	...H	h x H
6.	Razem poz. 1-5	-	-	Σ
	Kryterium ryzyka poz. 6 x wskaźnik ®	-	-	...Y
7.	Inne koszty bezpośrednie	-	-	...Q
	RAZEM - CENA DO OFERTY	-	-	...Z

## Krok 5 - Ustalanie szacunku ryzyka



- Kryterium ryzyka wiąże się z zakresem ponoszonej odpowiedzialności za wykonywanie usług zawodowych i oparte jest na standardach wykonywania zawodu, w skład tego kryterium może być też włączone ryzyko firmy audytorskiej związane z prowadzoną działalnością.

Na szacunek ryzyka wpływ ma zarówno:



**kryterium trudności** (im bardziej skomplikowane transakcje klienta, słabości systemu kontroli, systemu rachunkowości - tym większe ryzyko) jak też



**kryterium wykonawcy** (im bardziej kompetentny zespół to ryzyko mniejsze) oraz



**kryterium pracochłonności** (im więcej czasu przeznaczanego na realizację usługi, tym mniejsze ryzyko).

## Krok 5 - Ustalanie szacunku ryzyka



2. Na szacunek ryzyka mogą też wpływać np.:
  - wnioski z procedur akceptacji klienta w tym zaufanie do zarządzających/nadzorujących spółkę, ryzyko branży, ryzyko oszustwa
  - interesariusze spółki, np. : spółka publiczna lub konflikt wśród
  - udziałowców/akcjonariuszy współpraca poprzedniej firmy audytorskiej z jednostką badaną
3. W szacunku ryzyka można też ująć ryzyko braku zapłaty należności, ryzyko odszkodowań, kar, kosztów finansowych itp. ujęte w pozostałych kosztach operacyjnych lub kosztach finansowych

## Krok 5 - Ustalanie szacunku ryzyka



W przypadku, gdy ryzyko biegłego rewidenta jest ponad standardowe to przykładowo można przyjąć współczynnik podwyższenia wyliczonej stawki godzinowej dla zespołu rewizyjnego lub uwzględnić wskaźnik zmniejszający lub zwiększający kalkulację wynagrodzenia

**Przykładowo można przyjąć, że jeżeli występuje:**

- *średnia/standardowa skala trudności*: współczynnik 1,
- *poniżej średniej*: współczynnik  $< 1$  np.: 0,9
- *powyżej średniej*: współczynnik  $> 1$  np. : 1,1

*Możliwe jest również przyjęcie takiej metodologii, ze stawki godzinowe będą podwyższone ze względu na szacunek ryzyka wg jego rodzaju.*

## Kalkulacja - wpływ realizacji zlecenia przez podwykonawcę



W przypadku, gdy niektóre czynności rewizji firma audytorska zleca podwykonawcy, to kalkulując stawki sprzedażowe podwykonawcy, warto wziąć pod uwagę:

- w relacji klient-firma audytorska ryzyko w pierwszej kolejności obciąża firmę audytorską a nie podwykonawcę
- podwykonawca realizuje czynności rewizji podporządkowując się w pełni systemowi kontroli jakości firmy audytorskiej, zatem jego koszty dostosowania działalności do wymogów ustawy oraz koszty promocji i pozyskania zlecenia będą niższe.

*Zagadnienia te mogą mieć wpływ na różnicę stawek i ryzyka firmy audytorskiej zawierającej umowę z klientami i podwykonawców.*

## Krok 6. – Pozostałe koszty bezpośrednie



Należy dokonać szacunku kosztów bezpośrednich związanych z projektem.

- Do kosztów takich zaliczyć można w szczególności:
  - koszty transportu osób realizujących zlecenie, poza miejscowość, w której mieści się siedziba firmy audytorskiej – do miejsca realizacji zlecenia
  - koszty noclegów, hoteli
  - koszty diet
  - inne koszty bezpośrednie związane ze zleceniem
- W przykładzie oszacowano koszty dojazdu, diet, hoteli na wartość ...Q zł.

## Przykładowa kalkulacja usługi rewizji w firmie audytorskiej

Lp.	Kryterium wykonawcy	Kryterium pracochłonności (h)	Cena/1h w zł Ustalona wg stawek sprzedażowych	Razem w zł (kol.3 x kol. 4)
1	2	3	4	5
1	Zarządzanie projektem (partner)	8	350	2 800
2	Czynności rewizyjne			
a).	Biegły rewident	40	230	9 200
b).	Senior aplikant (II rok aplikacji)	50	160	8 000
c).	Junior aplikant (I rok aplikacji)	50	130	6 500
d).	Starszy asystent ( II/III rok praktyki)			
e).	Młodszy asystent (I/II rok praktyki)	24	80	1 920
3	Eksperti zewnętrzni*			
4	Czynności weryfikacyjne	8	250	2 000
5	Czynności administracyjne	8	60	480
6.	Razem poz. 1-5	188	-	Σ 30 900
	Kryterium ryzyka poz. 6 x wskaźnik 1,05	-	-	Υ 32 445
7.	Inne koszty bezpośrednie	-	-	Q 500
	RAZEM - CENA DO OFERTY	188	X	Z 32 945

## Przykład c.d.

W powyższym przykładzie przedstawiono przykładowe stawki sprzedażowe dla poszczególnych członków zespołu.

- Średnioważona stawka wynosi  $(30.900:188)= 164$  zł.
- Ustalone wynagrodzenie jest też więc zależne od strategii badania, czyli od szacowanego czasu poświęconego przez poszczególnych członków zespołu.

*Firmy audytorskie mogą oszacować również stawki średnioważone – jeśli na moment wystania oferty nie są w stanie określić szczegółowego składu zespołu rewizyjnego. Koncepcja /metodologia określenia średnioważonych stawek powinna opierać się na regulacjach art.80 ustawy o biegłych rewidentach.*

## Spis treści

- I. Obowiązujące regulacje i ich zastosowanie w zagadnieniach związanych z etyką i kształtowaniem wynagrodzeń
  - a) Kodeks etyki
  - b) Wybrane regulacje zasad etyki, podstawowe zasady i zagrożenia
  - c) Kształtowanie wynagrodzeń w regulacjach zasad etyki
- II. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- III. Stanowisko KRBR w sprawie zasad ustalania wynagrodzeń za usługi czynności rewizji finansowej
- IV. Metodologia ustalania wynagrodzeń za czynności rewizji finansowej
- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne**
- VI. Sprawdzian wiadomości – test wyboru /zadania sytuacyjne.

## Spis treści

- V. Budowanie przykładowych kalkulacji wynagrodzeń za usługi rewizyjne. Wpływ organizacji firmy i jej formy prawnej na budowę kalkulacji wynagrodzenia**
  - Metodologia ustalania wynagrodzeń w zależności od organizacji i formy prawnej firmy
  - Kryterium wielkości firmy
  - Specyfika kalkulacji w spółkach osobowych
  - Specyfika kalkulacji w jednoosobowych firmach audytorskich

## Metodologia ustalania wynagrodzeń w zależności od organizacji i formy prawnej firmy

Firmy audytorskie mogą się istotnie różnić między sobą, w tym w zakresie kryteriów



**Wielkości firmy** mierzonej wielkością przychodów, ilością zleceń, ilością osób zatrudnionych, rodzajem jednostek, dla których realizowane są usługi.



**Formą prawną** prowadzenia firmy audytorskiej: spółki kapitałowe, spółdzielnie, spółki osobowe, jednoosobowe działalności gospodarcze.

*Niezależnie od tych kryteriów, każda firma audytorska powinna posiadać metodologię ustalania wynagrodzenia za usługi rewizji w oparciu o kryteria złożoności, wymaganych kompetencji oraz pracowitości.*

## Kryterium wielkości firmy audytorskiej

W większych firmach audytorskich najczęściej występuje m.in.:



Regulamin organizacyjny, określający jej strukturę organizacyjną w powiązaniu z określeniem zadań poszczególnych działów / departamentów/biur w taki sposób, aby wszystkie niezbędne procesy funkcjonowania firm audytorskich zostały „pokryte”



Regulamin wynagrodzeń, określający sposób zaszeregowania pracowników w poszczególnych departamentach z uwzględnieniem wymaganych kwalifikacji/kompetencji dla realizacji zadań departamentu.



Regulamin określający system wynagradzania, w tym w zakresie płac zasadniczych wynagrodzeń za sprawowanie funkcji zarządczych i innych dodatków;



Regulamin określający zasady premiowania, awansowania, kształcenia pracowników



Polityki i procedury, o których mowa w rozdziale V ustawy o biegłych rewidentach „Organizacja firm audytorskich” w tym m.in. określonych w art. 64





## Kryterium wielkości firmy audytorskiej

### Art. 65. ustawy o biegłych rewidentach

1. Firma audytorska dostosowuje swoją organizację wewnętrzną, w tym polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości,
  - a) do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej,
  - b) w tym do rodzaju i wielkości badanych jednostek.
2. Firma audytorska wykazuje, na żądanie Komisji Nadzoru Audytowego lub właściwych organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, 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.



## Kryterium wielkości firmy audytorskiej

W większych firmach audytorskich najczęściej występuje m.in.:



Większe firmy audytorskie prowadzą też często:

- szczegółowy rachunek kosztów działalności w podziale na prowadzone linie biznesowe (audyt, podatki, biuro rachunkowe itp.) z podziałem na koszty bezpośrednie, wydziałowe i ogólne
- sprawozdawczość zarządczą obejmującą:
  - rozliczanie czasu pracy na zleceniach ( timesheet)
  - karty zleceń, obejmujące koszty bezpośrednie w podziale na poszczególne zlecenia
  - budżetowanie wszystkich komórek organizacyjnych i pełny kontroling.



## Specyfika kalkulacji wynagrodzeń w spółkach osobowych

### Spółki osobowe

Najczęściej w spółkach osobowych wspólnicy/partnerzy nie pobierają wynagrodzenia na podstawie umowy o pracę.

Ich dochodem jest wynik działalności/zysk liczony jako różnica pomiędzy przychodem a kosztami działalności.

- *Czy i jak określać zatem godzinową stawkę sprzedażową wspólnika/partnera/biegłego rewidenta zaangażowanego w realizację zlecenia ?*
- *Jaką stawkę godzinową należy określić na poziomie racjonalnie określonego oczekiwanego dochodu ?*



## Specyfika kalkulacji wynagrodzeń w spółkach osobowych

- Najczęściej w spółkach osobowych wspólnicy określają comiesięczne zaliczki z zysku. Zaliczki te mają pokryć co najmniej ich oczekiwane wynagrodzenie, gdyby byli na zasadzie umowy o pracę wraz z narzutami ZUS, który zobowiązani są indywidualnie odprowadzać oraz inne świadczenia pracownicze, które nie stanowią kosztu wspólnika ujętego bezpośrednio w księgach rachunkowych spółki.
- Praktyką jest, że dla celów rachunkowości zarządczej, poszczególne zlecenia są czasami obciążane „kosztami” Wspólnika wynikającymi z pobranej zaliczki – tak, aby znana była „rentowność zleceń”.
- Kwota dochodu rocznego Wspólnika po odjęciu/potrąceniu pobranych zaliczek jest przekazywana Wspólnikom do podziału, po zakończeniu roku obrotowego.

### Konkludując:

- *Stawka godzinowa Wspólnika spółki osobowej powinna być ustalana na podstawie oczekiwanego dochodu.*



## Specyfika kalkulacji wynagrodzeń w spółkach osobowych

Przykład - założenia:

- Wspólnik w spółce osobowej w firmie audytorskiej pobiera zaliczkę w wysokości 15 000 zł miesięcznie, jako odpowiednik oczekiwanego wynagrodzenia wraz ze świadczeniami pracowniczymi
- Koszty wydziałowe przypadające do wynagrodzeń bezpośrednich - 20%
- Koszty ogólne - 15%
- Oczekiwana marża zysku – 15%
- Struktura czasu pracy Wspólnika
  - bezpośrednio na projektach to 60%,
  - czas nominalny 215 dni



## Specyfika kalkulacji wynagrodzeń w spółkach osobowych

Przykład – wyliczenia godzinowej stawki sprzedażowej biegłego rewidenta w spółce osobowej

$$15\,000 * \frac{215}{60\% * 215} * 1,2 * 1,15 = 15\,000 * 1,67 * 1,2 * 1,15 = 34\,569 \text{ zł / mies.}$$

Stawka godzinowa:

$$34\,569 \text{ zł.} / 164\text{h} = 210,78 \text{ zł.}$$



## Specyfika ustalania wynagrodzeń w jednoosobowych firmach audytorskich

W jednoosobowych firmach audytorskich zdarza się również, że biegły osobiście wykonuje wszystkie czynności związane z prowadzeniem usług rewizyjnych.



a) szacowana liczba godzin biegłego rewidenta dla realizacji usługi rewizji pomnożona przez oczekiwaną stawkę godzinową



b) podział procesu badania na poszczególne rodzaje czynności wg. kompetencji niezbędnych dla realizacji tych procesów i zastosowania stawek odpowiednich dla każdej grupy procesów i wyliczenie tzw. „średnioważonej” stawki sprzedażowej biegłego rewidenta.

Możliwe rozwiązania ustalania metodologii wynagrodzenia za usługi rewizji:



## Specyfika ustalania wynagrodzeń w jednoosobowych firmach audytorskich

Przykład (metoda b)

- Metodologia ujęta w pkt.(b) w sposób bardziej adekwatny wypełnia regulacje art.80, ponieważ uwzględnia w pełnym zakresie kryterium niezbędnych kompetencji oraz założenia efektywnego zaplanowania badania

Przykładowo ujęto procesy realizacji zlecenia w poniższych procesach:

Procesy	Stopień trudności
strategia i planowanie badania	1
zbieranie dowodów	2
wnioskowanie	1
sprawozdawczość	1
kontrola jakości	1
prace administracyjne zlecenia	3



## Specyfika ustalania wynagrodzeń w jednoosobowych firmach audytorskich

Przykład (metoda b)

- W takim przypadku należałoby oszacować stawki dla 3 kategorii procesów wg skali trudności procesów ( np. 1-3, przy czym 1 to procesy najbardziej trudne), które mogłyby być realizowane prawidłowo przez osoby o mniejszych wymaganych kompetencjach ( pomimo, że wszystkie czynności wykonuje biegły rewident)

Oczekiwana stawka godzinowa	zł
oczekiwana stawka dla kompetencji grupy 1	300
oczekiwana stawka dla kompetencji grupy 2	180
oczekiwana stawka dla kompetencji grupy 3	80



## Specyfika ustalania wynagrodzeń w jednoosobowych firmach audytorskich

Przykład (metoda b) - określenie pracochołności zlecenia

	Ilość godzin	zł	zł
Kompetencje grupy 1	40	300	12 000
Kompetencje grupy 2	40	180	7 200
Kompetencje grupy 3	20	80	1 600
<b>Razem</b>	<b>100</b>	<b>x</b>	<b>20 800</b>

Na tej bazie można też określić średnioważoną stawkę godzinową, która wynosi 208 zł.  
(20.800:100)



## Specyfika ustalania wynagrodzeń w jednoosobowych firmach audytorskich

Przykład (metoda a):

- Ponieważ biegły rewident posiada wysokie kompetencje i doświadczenie, to prawdopodobnie pracochłonność całego zlecenia będzie mniejsza niż w przypadku zespołu, w którym część osób nie ma tak dużego doświadczenia.
- W takim przypadku alternatywą metodologii (b) jest zaplanowanie/oszacowanie ilości godzin przy doświadczeniu biegłego.

*Zakładając, że przy w/w przykładzie biegły rewident oszacuje swój czas pracy na projekcie na 70 godzin i pomnoży przez oczekiwaną stawkę 300 zł, wynagrodzenie zostanie oszacowane na kwotę 21 000 zł.*



## Zakończenie



**Ustalenie cen za usługi rewizji** – ma charakter regulowany, swoboda w kształtowaniu wynagrodzenia podlega ograniczeniom, a wynagrodzenie za usługi rewizji w każdym przypadku – niezależnie od formy prawnej czy wielkości firmy audytorskiej musi być budowane na bazie szacowanej złożoności, wymaganych kwalifikacji i pracochłonności.



**Szacowane stawki sprzedażowe** za jednostkę czasu w poszczególnych firmach audytorskich w zależności od sposobu ich organizacji – mogą być różne. Nie wydaje się jednak właściwe, aby średnioważone sprzedażowe stawki godzinowe np. : 20-30 zł. (wynikające z podzielenia ceny ryczałtowej za zlecenie przez ilość godzin szacowanych na realizację zlecenia) były właściwe, odpowiednie i nie uwłaczały prestiżowi zawodu biegłego rewidenta lub nie miały wpływu na jakość świadczonych usług.

## Zakończenie



W każdym przypadku wynagrodzenie za usługi rewizji jest iloczynem ilości godzin przeznaczonych na realizację zlecenia i stawek sprzedażowych członków zespołu, którego dobór zależy od złożoności zlecenia i wymaganych kwalifikacji niezbędnych do realizacji zlecenia w wymaganej jakości.




Niewłaściwe zasady ustalania i kontroli zasad ustalania wynagrodzeń stanowią zagrożenie dla zasad etyki



Każda firma audytorska ustala metodologię określania wynagrodzenia i racjonalnie uzasadnia wybór tej metodologii na żądanie KKN i KNA



Nie stosowanie tych zasad jest naruszeniem regulacji ustawy i rozporządzenia 537 i podlega sankcjom.



Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa  
e-mail: [ce@pibr.org.pl](mailto:ce@pibr.org.pl)  
tel. 22 637 31 04  
fax 22 637 30 84

©Wszelkie prawa zastrzeżone CEPIBR / PIBR

[ce.pibr.org.pl](http://ce.pibr.org.pl)