

Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania

1. Cel opracowania wskazówek

Realizując prace wynikające z zaleceń Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej „PANA”) w zakresie szacowania pracochłonności oraz ewidencji czasu pracy, przedstawiamy wskazówki dotyczące wybranych aspektów szacowania pracochłonności (planowany i rzeczywiście poświęcony czas na wykonanie zlecenia zależy od różnych czynników) przy świadczeniu przez firmy audytorskie usług badania. Celem niniejszych wskazówek jest wskazanie dobrych praktyk, 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 IESBA¹ (Rozdziały 240 i 290),
- wesprzeć biegłych rewidentów i firmy audytorskie w efektywnym planowaniu pracy i zasobów, a także w uzasadnieniu czasu trwania badania w komunikacji z klientem.

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

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Art. 80 ustawy o biegłych rewidentach² wskazuje, że firma audytorska ustala wynagrodzenie za przeprowadzenie badania zgodnie z następującymi zasadami:

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.

¹ Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych przyjęty uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm. (dalej „Kodeks IESBA”).

² Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302) (dalej „ustawa”).

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

Zgodnie z art. 65 ustawy [Dostosowanie organizacji wewnętrznej do wielkości i rodzaju działalności podstawowej], 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 oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania,
- zapewnienia przez firmę audytorską kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednich zasobów, w tym zespołu wykonującego badanie, posiadającego kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania,
- wymogu czynnego udziału kluczowego biegłego rewidenta w przeprowadzaniu badania,
- wymogu przeznaczenia wystarczającej ilości czasu i odpowiednich zasobów w celu właściwej realizacji badania przez kluczowego biegłego rewidenta i firmę audytorską.

Kodeks IESBA

Od zawodowego księgowego wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 Kodeksu IESBA w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.³

Kodeks wskazuje, iż poziom i rodzaj wynagrodzenia i innego honorarium mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Rozdział 120 określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.⁴

Podany poziom wynagrodzenia mógłby wpływać na zdolność zawodowego księgowego do wykonania profesjonalnych usług zgodnie ze standardami zawodowymi.⁵

Firma audytorska może zaproponować jednostce wynagrodzenie, które zdaniem firmy audytorskiej jest odpowiednie i może być niższe niż wynagrodzenie zaproponowane przez inną firmę audytorską. Takie postępowanie samo w sobie nie jest nieetyczne. Przy czy, poziom zaproponowanego wynagrodzenia stanowi zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli zaproponowane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi.⁶

³ Kodeks IESBA, par. 330.1.

⁴ Kodeks IESBA, par. 330.2.

⁵ Kodeks IESBA, par. 330.3 A1.

⁶ Por. Kodeks IESBA, par. 330.3 A2.

3. Czynniki wpływające na pracochłonność i metodyka ich ustalania

Firma audytorska powinna szacować pracochłonność usługi na podstawie ustanowionych w systemie wewnętrznej kontroli jakości (dalej „SWKJ”) procedur i polityk, zgodnie z omówionymi powyżej przepisami. Pracochłonność jest szacowana na podstawie czasu, jaki jest niezbędny do wykonania konkretnego zlecenia oraz liczby osób będących członkami zespołu wykonującego zlecenie, a także ich kompetencji i doświadczenia.

Charakterystyka badanej jednostki

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

- wielkość i złożoność jednostki,
- ryzyko związane ze zleceniem,
- inne czynniki – uwarunkowania rynkowe, przepisy i regulacje branżowe, sytuację finansową jednostki.

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, transakcje walutowe),
- 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.

Miarą złożoności jednostki mogą być:

- liczba lokalizacji,
- liczba produktów,
- liczba spółek zależnych/stowarzyszonych,
- liczba krajów, w których jednostka prowadzi działalność,
- liczba 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,
- konieczność dostosowania sprawozdań finansowych przez jednostki grupy do jednolitych zasad rachunkowości.

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,
- 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 jednostki.

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. pandemia, 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,
- ustaleń z poprzedniego badania,
- środowiska kontroli,
- specjalizacji branżowej firmy audytorskiej,
- tego, czy badanie jest wykonywane po raz pierwszy, czy kolejny,
- czy poprzednie sprawozdanie finansowe było badane przez biegłego rewidenta, czy nie, a także przyczyn zmiany biegłego rewidenta.

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

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 SWKJ, powinna posiadać metodykę szacowania pracochłonności za wykonywane usługi. Na etapie akceptacji zlecenia lub wcześniej w zależności od okoliczności (np. na etapie składania oferty) 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 z poprzednich okresów sprawozdawczych), ankiety wypełnionej przez klienta, odpisu z KRS, 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 usług dla klienta itp.

Oszacowanie pracochłonności powinno opierać się na zasadzie zapewnienia wystarczającej ilości czasu niezbędnego do wypełnienia przez kluczowego biegłego rewidenta i członków zespołu wykonującego zlecenie 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 SWKJ firmy audytorskiej, zgodnie z wymogami ustawy (art. 66 ust. 2 i 3), 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 i SWKJ może on być mniej lub bardziej rozbudowany. Każda firma audytorska powinna dostosować go do swoich warunków w zależności od potrzeb.

Załączniki

Do oszacowania pracochłonności wykonywanej usługi firma audytorska może przyjąć różne podejścia. Niniejsze wskazówki przedstawiają trzy przykładowe podejścia do szacowania pracochłonności zlecenia badania.

Biegły rewident/firma audytorska stosuje co najmniej jedno z poniższych podejść lub inne wypracowane przez siebie, które spełnia wymogi określone powyżej. Jeżeli jednak firma stosuje kilka podejść, to powinna porównać ich wyniki i wybrać te, które najlepiej odzwierciedlają okoliczności zlecenia. W przypadku rozbieżnych wyników drugie podejście (wg złożoności jednostki) z reguły wierniej odzwierciedla ryzyko zlecenia i jego złożoność. Na przykład, jeżeli biegły rewident/firma audytorska oceni pracochłonność zgodnie z załącznikiem nr 1 poniżej 50 godzin, zaleca się sprawdzenie obliczeń przy zastosowaniu podejścia z załącznika nr 2, aby upewnić się, że wszystkie konieczne prace i procedury badania są faktycznie możliwe do wykonania w czasie krótszym niż 50 godzin.

Załącznik nr 1 – Przykładowa pracochłonność w zależności od wielkości jednostki.

Załącznik nr 2 – Przykładowa pracochłonność w zależności od złożoności zlecenia.

Załącznik nr 3 – Przykładowa pracochłonność w oparciu o etapy badania.

Niniejsze wskazówki dotyczą szacowania pracochłonności usług badania. Po odpowiednim dostosowaniu mogą być wykorzystane do oszacowania pracochłonności usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych.

Załącznik nr 1 – Przykładowa pracochłonność w zależności od wielkości jednostki

Poniższe podejście oparte jest na podstawie wielkości badanej jednostki (łącznie: suma aktywów bilansu + przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych).

Łącznie: suma aktywów bilansu + przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych		Minimalna pracochłonność badania sprawozdania finansowego uzależniona od poziomu ryzyka nieodłącznego ¹	
w tys. złotych		w godzinach	
od	do	od	do
0	5 000	50	60
5 001	10 000	60	80
10 001	24 000	80	100
24 001	36 000	100	130
36 001	48 000	130	160
48 001	80 000	160	190
80 001	120 000	190	250
120 001	160 000	250	320
160 001	200 000	320	390
200 001	240 000	390	460
240 001	300 000	460	530
Powyżej 300 001		530	730
pow. 1 000 000		800	

¹ Rekomenduje się, aby przyjąć przy ryzyku nieodłącznym badania:

- niskim – dolne granice przedziałów pracochłonności,
- średnim – przeciętne wartości przedziałów pracochłonności,
- wysokim – górne granice przedziałów pracochłonności.

Przy czym ostateczną decyzję w tym zakresie podejmuje firma audytorska kierując się zawodowym osądem.

W niektórych przypadkach wymagane zaangażowanie może odbiegać od liczby minimalnych godzin wskazanych w tabeli, tj. wymagane zaangażowanie jest mniejsze niż wskazana liczba godzin, co jest uzasadnione specyfiką konkretnego badania i jednostki. W takich sytuacjach wskazane jest, aby firma audytorska udokumentowała to uzasadnienie.

Załącznik nr 2 – Przykładowa pracochłonność w zależności od złożoności zlecenia

Drugie podejście dotyczy złożoności zlecenia biorąc pod uwagę różne przykładowe kryteria (nie tylko wielkość jednostki). Proste zlecenia oznaczałyby pracochłonność w granicach: 50 – 150 godzin, średnio złożone: 100 – 400 godzin, a złożone: 300 godzin i więcej.

W razie potrzeby firma audytorska uzupełnia tabelę o dodatkowe kryteria i inne istotne okoliczności, które mogą mieć wpływ na pracochłonność usługi. Ostateczne zaklasyfikowanie zlecenia do jednej z trzech kategorii zleceń zależy od poszczególnych odpowiedzi w danych wariantach (kolumnach) i ich całościowej oceny na podstawie zawodowego osądu. Celem załącznika nie jest ustalenie jednolitego wzoru, ale dostarczenie wskazówek, jak bardziej obiektywnie ocenić złożoność zlecenia na podstawie kilku kryteriów i dysponować argumentami w rozmowie z jednostką.

Kryteria	Zlecenie proste	Zlecenie średnio złożone	Zlecenie złożone
Umowa o wykonanie zlecenia	Usługa wykonywana ponownie	Usługa wykonywana po raz pierwszy przez daną firmę audytorską (następuje zmiana firmy audytorskiej)	Usługa wykonywana po raz pierwszy przez daną firmę audytorską, poprzednie sprawozdanie finansowe nie było badane
Przedmiot usługi	Badanie sprawozdania finansowego	Badanie sprawozdania finansowego, ewentualnie weryfikacja pakietu konsolidacyjnego dla audytora grupowego, w języku obcym	Badanie sprawozdania finansowego lub badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, weryfikacja pakietu konsolidacyjnego dla audytora grupowego, w języku obcym
Zasady rachunkowości/ramowe założenia sprawozdawczości finansowej	Ustawa o rachunkowości	Ustawa o rachunkowości, grupowe zasady rachunkowości,	Ustawa o rachunkowości, grupowe zasady rachunkowości, MSR/MSSF
Etapy usługi	Badanie zasadnicze bez potrzeby badania wstępnego	Badanie wstępne i badanie zasadnicze	Badanie wstępne i badanie zasadnicze, ewentualnie badanie śródroczne
Działalność jednostki	Prosta działalność gospodarcza, bez działalności produkcyjnej i istnienia zapasów, świadczenie usług w ramach grupy	Działalność produkcyjna, produkcja na zlecenie, kupno lub sprzedaż głównie na rzecz podmiotów trzecich	Produkcja wielopoziomowa, szeroki zakres segmentów sprzedaży, spółka holdingowa
Branża gospodarki	Handel, usługi	Przemysł, budownictwo, rolnictwo	Sektor finansowy, branże regulowane
Struktura własności	Kierownictwo tożsame z właścicielami firmy	Kierownictwo nie jest właścicielem firmy, firma jest częścią grupy zagranicznej	Kierownictwo nie jest właścicielem firmy, firma jest częścią grupy zagranicznej, ewentualnie kilku właścicieli, papiery

Kryteria	Zlecenie proste	Zlecenie średnio złożone	Zlecenie złożone
			wartościowe spółki są notowane na giełdzie
Wielkość/status jednostki	Mikro lub mała jednostka	Mała lub duża jednostka	Duża jednostka, jednostka zainteresowania publicznego/jednostka notowana na giełdzie lub planująca emisję papierów wartościowych (publiczne i prywatne emisje), jednostka, której status można określić jako 'podmiot z dużym gronem interesariuszy'
Zakres i charakter ryzyka	Podstawowe ryzyka badania (obchodzenie kontroli przez kierownictwo i oszustwo związane z przychodami)	Podstawowe ryzyka badania (obchodzenie kontroli przez kierownictwo i oszustwo związane z przychodami) lub ryzyka w innych obszarach	Podstawowe ryzyka badania (obchodzenie kontroli przez kierownictwo i oszustwo związane z przychodami), a zarazem inne ryzyka np. kontynuacja działalności jednostki, ryzyko podatkowe, spory sądowe, nadużycia w odniesieniu do majątku, znaczące i złożone szacunki
Określenie poziomu istotności	Podejście standardowe	Obniżony poziom istotności	Obniżony poziom istotności
Jakość środowiska kontroli w jednostce	Proste kontrole wewnętrzne – jasno określone i skuteczne	Kontrole wewnętrzne nieokreślone, ew. niedociągnięcia w skuteczności działania kontroli	Duża złożoność środowiska kontroli, automatyczne kontrole w środowisku IT
Ustalenia z poprzednich lat	Minimum błędów księgowych w poprzednich latach	Wyższe ryzyko błędów księgowych, nieprzekraczające poziomu istotności	Wysokie ryzyko lub liczba błędów księgowych potencjalnie przekraczająca poziom istotność
Szacunki księgowe	Minimum szacunków, szacunki oparte na weryfikowalnych danych wejściowych i obliczeniach	Szacunki oparte częściowo na danych wejściowych z czynników subiektywnych	Szacunki o wysokim stopniu subiektywizmu lub skomplikowane obliczenia, np. wymagające wiedzy eksperckiej
Organizacja systemu księgowości	Księgowość prowadzona w firmie, proste aplikacje	Księgowość prowadzona na zewnątrz lub w ramach grupy lub bardziej złożone rozwiązania	Wysokie zdecentralizowana księgowość poza siedzibą, złożone systemy księgowe z wieloma połączeniami do innych rozwiązań IT
Podmioty powiązane	Mała liczba podmiotów	Większa liczba podmiotów	Ryzyko zakresu stron powiązanych,

Kryteria	Zlecenie proste	Zlecenie średnio złożone	Zlecenie złożone
	powiązanych, w pełni potwierdzone transakcje i salda	powiązanych, niepotwierdzone transakcje i salda w istotnym zakresie	niepotwierdzone salda, nieodpowiednie metody wyceny
Zaangażowanie eksperta	Nieplanowane	Możliwe	Możliwe
Wnioski z badania i sprawozdanie z badania	Założenie niezmodyfikowanej opinii biegłego rewidenta	Możliwa modyfikacja opinii biegłego rewidenta	Możliwa modyfikacja opinii biegłego rewidenta, dodatkowe wymogi wynikające z KSB 701/rozporządzenia nr 537/2014
Czas trwania badania	50 – 150 godzin	100 – 400 godzin	300+ godzin

Załącznik nr 3 – Przykładowa pracochłonność w oparciu o etapy badania

Badanie sprawozdania finansowego przebiega etapowo. Przy szacowaniu czasu trwania badania należy uwzględnić czas na wykonanie mających zastosowanie procedur spełniających wymogi krajowych standardów badania („KSB”), w tym czas na zaplanowanie badania, reakcję biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka, czas na inwentaryzację, próbkowanie, potwierdzenia zewnętrzne oraz opracowanie dokumentacji badania, jak również czas na sformułowanie opinii i przygotowanie sprawozdania z badania.

Poniżej przedstawiono trzecie podejście do oszacowania pracochłonności zgodnie z etapami badania.

Etapy badania	Szacowana pracochłonność	KSB
Czynności wstępne		
Przyjęcie lub kontynuacja zlecenia		210
Oszacowanie ryzyka		
Poznanie jednostki, systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej (elementy, model i wdrożenie)		315 (Z)
Ogólna strategia		200, 315 (Z), 300, 320, 402, 510, 520
Oszacowanie ryzyka		315 (Z), 240
Planowanie		300, 315 (Z), 330, 710
Analiza sprawozdania finansowego		315 (Z), 520
Komunikacja w zespole realizującym badanie		315 (Z)
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór		260 (Z), 265
Reakcja na ryzyko		
Obserwacja inwentaryzacji		330
Aktywa - procedury badania		330, 505, 520, 530, 540 (Z)
Pasywa - procedury badania		330, 505, 520, 530, 540 (Z)
Rachunek zysków i strat - procedury badania		240, 330, 520, 530, 540 (Z)
Podatek dochodowy i inne podatki		330, 250 (Z)
Zobowiązania warunkowe/późniejsze zdarzenia		330, 540 (Z), 560
Przestrzeganie przepisów prawa i regulacji		250 (Z)
Podmioty powiązane		550
Kontynuacja działalności		570 (Z)
Ekspert biegłego rewidenta		620
Zakończenie badania i sprawozdawczość		
Wnioski z badania		450, 520
Dokumentacja z badania		230, 500, 501, 580, 610
Kontrola jakości wykonania zlecenia (o ile jest wymagana)		220
Sprawozdanie z badania i komunikacja z osobami sprawującymi nadzór		700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 265
Razem		