USŁUGI WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

MOŻLIWOŚĆ ROZWOJU I WZROSTU WARTOŚCI

International Federation of Accountants

Projekty do dyskusji, dokumenty konsultacyjne i inne publikacje IFAC są publikowane przez IFAC i są chronione prawem autorskim.

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za straty, które poniosła jakakolwiek osoba działająca lub powstrzymująca się od działania w oparciu o materiały zawarte w tej publikacji, niezależnie od tego, czy straty te wynikają z zaniedbania, czy z innych przyczyn. Logo IFAC, nazwy „International Federation of Accountants" oraz „IFAC" są zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

Copyright © 2020 by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Do powielania, przechowywania lub przekazywania, czy też do innych podobnych zastosowań tego dokumentu wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Skontaktuj się z permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-457-9

WPROWADZENIE

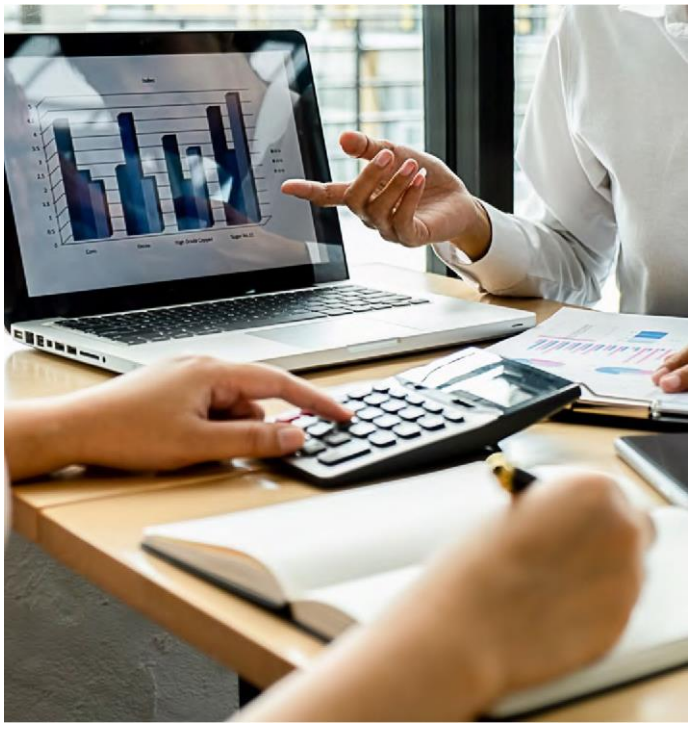
Usługi wykonania uzgodnionych procedur stanowią doskonałą okazję do rozwoju dla małych i średnich firm audytorskich (MŚFA) i świadczenia klientom wartościowych usług. Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (Zmieniony), *Usługi wykonania uzgodnionych procedur* (MSUPo 4400 (Zmieniony)) jest międzynarodowym standardem, który dotyczy usługi wykonania uzgodnionych procedur.

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) niedawno zatwierdziła zmieniony standard, który obowiązuje w zakresie usług wykonania uzgodnionych procedur, dla których warunki zlecenia zostaną uzgodnione 1 stycznia 2022 roku lub później. Obecna wersja MSUPo 4400 pozostaje w mocy do daty wejścia w życie zmienionego standardu, podanej w zdaniu poprzednim. Znaczące zmiany przedstawia Arkusz informacyjny IAASB pt. *Wprowadzenie do MSUPo 4400 (Zmienionego), Usługi wykonania uzgodnionych procedur*. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie zmienionego standardu. W przypadku warunków zlecenia obejmujących wiele lat, biegli rewidenci mogą uaktualnić owe warunki zlecenia tak, aby zlecenie usługi wykonania uzgodnionych procedur zostało wykonane zgodnie ze zmienionym standardem.

Niniejsza publikacja opisuje, czym jest usługa wykonania uzgodnionych procedur, identyfikuje korzyści dla klientów w zakresie oferowania takich usług i określa kiedy wykonanie usług jest właściwe. Przedstawia przykłady usług wykonania uzgodnionych procedur dotyczących zagadnień finansowych i niefinansowych, sześć krótkich studiów przypadku z przykładowymi procedurami, które można zastosować oraz dwa przykładowe sprawozdania z wykonania uzgodnionych usług zaczerpnięte z MSUPo 4400 (Zmienionego). Podstawową grupą docelowych odbiorców niniejszej publikacji są biegli rewidenci, przy czym może ona być przydatna także dla organów regulacyjnych, twórców polityki i innych interesariuszy.

CZYM JEST USŁUGA WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR?

Zlecenie wykonania uzgodnionych procedur polega na wykonaniu przez biegłego rewidenta określonych procedur, które biegły rewident i strona zlecająca uzgodnili, przy czym strona zlecająca przyjmuje do wiadomości, że wykonywane procedury są odpowiednie dla celu zlecenia. Biegły rewident przedstawia wykonane procedury i powiązane ustalenia w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur. Nie uzyskuje się żadnego zapewnienia i nie jest wyrażona żadna opinia ani wniosek atestacyjny. Strona zlecająca i inni zamierzeni użytkownicy sami rozważają uzgodnione procedury i ustalenia przedstawione w raporcie oraz wyciągają własne wnioski z czynności wykonanych przez biegłego rewidenta.



ROSNĄCE ZAPOTRZEBOWANIE

Szeroka gama interesariuszy korzysta z raportów z wykonania uzgodnionych procedur z różnych powodów, a zapotrzebowanie na usługi wykonania uzgodnionych procedur wciąż rośnie. Dla wielu podmiotów zapotrzebowanie na usługi wykonania uzgodnionych procedur może być częściowo spowodowane wzrostem regulacji i potrzebą zwiększenia odpowiedzialności w kontekście finansowania i dotacji. Na przykład instytucje finansujące mogą poprosić o raport z wykonania uzgodnionych usług w celu poparcia lub uzupełnienia informacji, takich jak zbadane sprawozdania finansowe lub wnioski o dotacje. W przypadku mniejszych podmiotów na zapotrzebowanie na usługi wykonania określonych procedury wpływać może podwyższenie progów zwolnienia z audytu w niektórych systemach prawnych, jeśli interesariusze zdecydują się na poszukiwania alternatyw dla audytów, w przypadku których nie jest wymagane zapewnienie w zakresie sprawozdania finansowego. Banki mogą na przykład zażądać raportu z wykonania określonych procedur w zakresie konkretnej pozycji sprawozdania finansowego, takiej jak należności lub zapasy. Taki raport miałby węższy zakres skupienia na kluczowych obszarach uwagi dla potrzeb umów kredytowych.

KORZYŚCI I WYKORZYSTANIE UZGODNIONYCH PROCEDUR

- Usługi wykonania uzgodnionych procedur zapewniają elastyczność, jako że usługa może być dostosowana do różnych okoliczności i skoncentrowana na poszczególnych elementach zagadnień finansowych i niefinansowych. Na przykład kierownik jednostki może dążyć do uzyskania potwierdzenia faktu, że zostały dokonane pewne ujawnienia wymagane przez obowiązujące standardy lub zażądać analizy ekonomiczno-finansowej (ang. *due diligence)* dotyczącej przejęcia.
- Kierownik jednostki może zlecić wykonanie określonych czynności w celu zaspokojenia potrzeb zamierzonego użytkownika. Przykładem uzgodnionych procedur może być porównanie salda zapasów z wyceną arkuszy inwentaryzacyjnych, uzgadnianie sald zobowiązań z potwierdzeniami od stron trzecich, prześledzenie wykorzystania funduszy dotacji lub ponowne przeliczenie wielkości emisji gazów cieplarnianych. Użytkownicy zewnętrzni mogą również określić format raportu.
- Raportowane mogą być ustalenia dotyczące skutecznego działania określonych procesów i kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej. Na przykład jednostka sektora publicznego może zażądać, aby usługa wykonania uzgodnionych procedur zawierała raport o wdrożeniu i monitorowaniu kontroli związanych z określonym reżimem regulacyjnym.
- Raport z wykonania uzgodnionych procedur może zostać załączony jako uzupełnienie do sprawozdania finansowego zapewniający kierownikowi jednostki, pracownikom i innym interesariuszom dodatkowe informacje w zakresie konkretnych pozycji sprawozdania finansowego.

USŁUGI WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR DOTYCZĄCE ZAGADNIEŃ FINANSOWYCH I NIEFINANSOWYCH

MSUPo 4400 (Zmieniony) ma zastosowanie do wykonywania usług uzgodnionych procedur dotyczących zagadnień finansowych i niefinansowych będących przedmiotem zlecenia. Obejmuje to wszystkie kwestie, w zakresie których realizowane są usługi wykonania uzgodnionych procedur, w tym – odpowiednio – informacje, dokumenty, wyceny lub zgodność z przepisami prawa i regulacjami.

Na płaszczyźnie międzynarodowej usługi wykonania uzgodnionych procedur są zwykle realizowane w odniesieniu zarówno do zagadnień finansowych, jak i niefinansowych, w różnych celach wynikających z regulacji lub zapotrzebowania. Na przykład są to raporty dotyczące:

WYMOGI REGULACYJNE	ZAPOTRZEBOWANIE
• Określonych historycznych informacji finansowych dotyczących projektu lub przetargu finansowanego przez rząd • Współczynników adekwatności kapitałowej • Uzgodnień między różnymi ramami sprawozdawczości finansowej • Kalkulacji zysków zatrzymanych do podziału • Ogłoszeń o wynikach spółek giełdowych oraz oświadczeń zawartych w wykazie okólników i prospektów emisyjnych	• Analizy ekonomiczno-finansowej (ang. *due diligence*) przy zakupie, sprzedaży lub połączeniu przedsiębiorstwa lub jego części • Porównania wygenerowanych przychodów lub certyfikowanych zestawień obrotów z dokumentami źródłowymi w przypadku, gdy płatności z tytułu czynszów/prowizji na rzecz innego podmiotu bazują na procencie przychodów • Kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub wymogów ładu korporacyjnego • Postanowień umów kredytowych z bankami (ang. *Bank loan covenants*) • Sald zapasów i procesów kontroli zapasów • Sald przychodów i należności • Wielkości emisji gazów cieplarnianych • Umów licencyjnych

CELE PRZYJĘCIA ZLECENIA USŁUGI WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

Zgodnie z MSUPo (Zmienionym), celem zlecenia wykonania uzgodnionych procedur jest uzgodnienie ze stroną zlecającą procedur do wykonania, zrealizowanie usługi wykonania uzgodnionych procedur oraz poinformowanie o wykonanych procedurach i związanych z tym ustaleniach.

AKCEPTACJA I KONTYNUACJA ZLECENIA

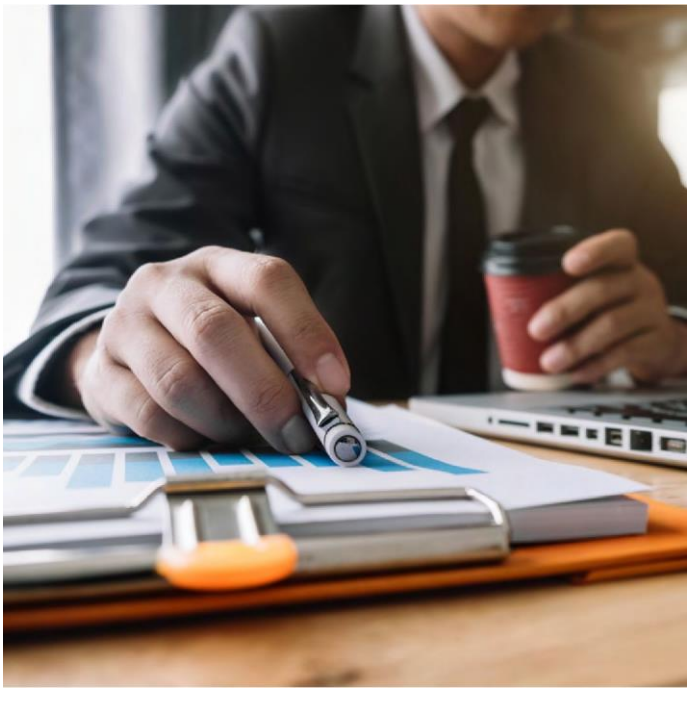
Przed zaakceptowaniem lub kontynuowaniem zlecenia wykonania uzgodnionych procedur, biegły rewident uzyskuje zrozumienie celu zlecenia. Biegły rewident nie akceptuje, ani nie kontynuuje zlecenia, jeżeli jest świadomy jakichkolwiek faktów lub okoliczności wskazujących, że procedury, o wykonanie których jest proszony, są nieodpowiednie dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Standard przedstawia określone warunki, które muszą zostać spełnione zanim biegły rewident będzie mógł zaakceptować lub kontynuować zlecenie wykonania uzgodnionych procedur. Na przykład, że biegły rewident nie ma powodów, by uważać, iż nie zostaną spełnione stosowne wymogi etyczne.

UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECENIA

Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia wykonania uzgodnionych procedur ze stroną zlecającą i dokumentuje uzgodnione warunki zlecenia w umowie. Warunki te obejmują w szczególności identyfikację zagadnienia(-ń) będącego(-ych) przedmiotem zlecenia, odnośnie którego(-ych) zostaną wykonane uzgodnione procedury, cel zlecenia i zamierzonych użytkowników raportu z wykonania uzgodnionych procedur (zidentyfikowanych przez stronę zlecającą).

Procedury, które mają zostać wykonane podczas zlecenia wykonania uzgodnionych procedur, mogą być nakazane przez przepisy prawa lub regulację. Warunkiem zaakceptowania zlecenia wykonania uzgodnionych procedur jest ustalenie przez biegłego rewidenta, że uzgodnione procedury i ustalenia można opisać w sposób, który jest obiektywny, w warunkach, które są jasne, niewprowadzające w błąd i nie podlegają różnym interpretacjom. Przykłady opisów działań, które mogą być akceptowalne, obejmują potwierdzanie, porównywanie, uzgadnianie, prześledzenie, sprawdzanie, zadawanie pytań, ponowne przeliczanie, obserwowanie. Biegły rewident może także podjąć decyzję, aby zażądać pisemnych oświadczeń w niektórych okolicznościach.

Jeżeli uzgodnione procedury zostaną zmienione w trakcie trwania zlecenia, biegły rewident uzgadnia ze stroną zlecającą zmienione warunki zlecenia, które odzwierciedlają zmienione procedury.



WYKORZYSTYWANIE PRACY EKSPERTA BIEGŁEGO REWIDENTA

Biegły rewident może zaangażować eksperta w ramach omówienia ze stroną zlecającą procedur do wykonania lub w trakcie wykonywania jednej lub kilku uzgodnionych procedur. Ekspert biegłego rewidenta może być zewnętrznym ekspertem zaangażowanym przez biegłego rewidenta lub ekspertem wewnętrznym, który jest częścią firmy audytorskiej, a zatem podlega systemowi kontroli jakości firmy. Jeżeli ma zostać wykorzystana praca eksperta biegłego rewidenta, zgodnie z wymaganiami biegły rewident:

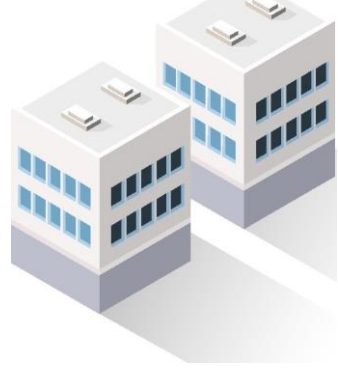
- ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta;
- uzgadnia z ekspertem biegłego rewidenta rodzaj, zakres i cele pracy tego eksperta;
- ustala, czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres pracy wykonanej przez eksperta biegłego rewidenta jest spójny z pracą uzgodnioną z ekspertem, oraz
- rozstrzyga, czy ustalenia we właściwy sposób opisują wyniki wykonanej pracy, biorąc pod uwagę pracę wykonaną przez eksperta biegłego rewidenta.

Jeżeli ma zostać wykorzystana praca eksperta biegłego rewidenta, biegły rewident musi zaangażować się w pracę eksperta biegłego rewidenta w zakresie, który jest wystarczający, aby przyjąć odpowiedzialność za ustalenia zawarte w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur. Jeżeli biegły rewident odnosi się w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur do pracy wykonanej przez eksperta biegłego rewidenta, sformułowania w tym raporcie nie mogą wskazywać, że odpowiedzialność biegłego rewidenta za wykonanie procedur i przedstawienie ustaleń jest ograniczona z powodu zaangażowania eksperta.

ZAWODOWY OSĄD

Biegły rewident stosuje zawodowy osąd w przy akceptowaniu, przeprowadzaniu i sporządzaniu raportu z wykonania uzgodnionych procedur, z uwzględnieniem okoliczności zlecenia. Ze względu na charakter zlecenia wykonania uzgodnionych procedur, konieczność stosowania zawodowego osądu przez biegłego rewidenta jest ograniczona. Przykłady przypadków, w których można stosować zawodowy osąd:

- Podczas akceptowania zlecenia, przy omawianiu i uzgadnianiu ze stroną zlecającą rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają zostać wykonane i zasobów niezbędnych do wykonania procedur.
- Podczas wykonywania zlecenia, przy ustalaniu odpowiednich działań lub reakcji, jeżeli podczas wykonywania uzgodnionych procedur biegły rewident dowie się o procedurach, które nie mogą zostać wykonane zgodnie z ustaleniami.

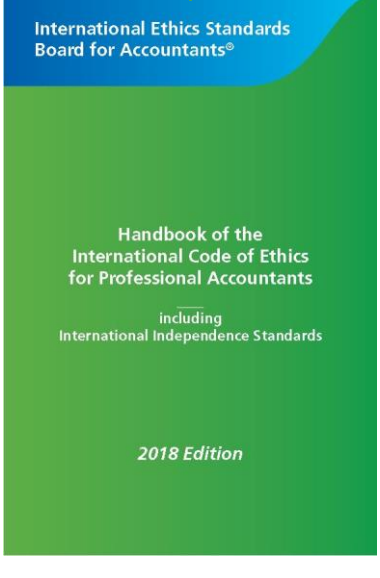


STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE

OBIEKTYWIZM I NIEZALEŻNOŚĆ

Od biegłego rewidenta przeprowadzającego zlecenie wykonania uzgodnionych procedur wymagane jest przestrzeganie stosownych wymogów etycznych. Stosowne wymogi etyczne zwykle zawiera **Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants) (IESBA)** ***(zwany dalej „Kodeksem IESBA")*** wraz z krajowymi wymogami, które są bardziej restrykcyjne. Kodeks IESBA wymaga od biegłych rewidentów przestrzegania podstawowych zasad, w tym obiektywizmu.

Kodeks IESBA nie zawiera wymogów niezależności dla zleceń wykonania uzgodnionych procedur. Jednakże, krajowe kodeksy etyki, przepisy prawa lub regulacje, inne wymogi zawodowe mogą określać wymogi odnoszące się do niezależności.



NIEPRZESTRZEGANIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI

Przepisy prawa, regulacje lub stosowne wymogi etyczne mogą:

- wymagać od biegłego rewidenta zgłoszenia zidentyfikowanego lub podejrzewanego braku stosowania przepisów prawa i regulacji do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki.
- ustanawiać obowiązki, zgodnie z którymi zgłoszenie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach.

W niektórych okolicznościach, zgłoszenie zidentyfikowanego lub podejrzewanego niestosowania przepisów prawa i regulacji do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może być niemożliwe przez obowiązek zachowania poufności przez biegłego rewidenta zgodnie z przepisami prawa, regulacjami lub stosownymi wymogami etycznymi. W innych przypadkach, zgłoszenie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki nie byłoby uważane za złamanie wymogu zachowania poufności zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi.

RAPORTOWANIE

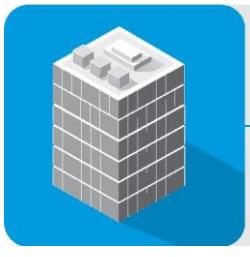
Biegły rewident przedstawia wykonane procedury i powiązane ustalenia w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur. Musi on obejmować między innymi:

- identyfikację zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, odnośnie do którego wykonywane są uzgodnione procedury;
- identyfikację celu raportu z wykonania uzgodnionych procedur oraz stwierdzenie, że raport z wykonania uzgodnionych procedur może nie być odpowiedni dla innego celu;
- opis zlecenia wykonania uzgodnionych procedur, wskazujący, że:
  - usługa wykonania uzgodnionych procedur dotyczy biegłego rewidenta wykonującego procedury, które zostały uzgodnione ze stroną zlecającą (oraz, jeżeli to stosowne, innymi stronami) i przedstawiającego ustalenia,
  - ustalenia są faktycznymi wynikami wykonania uzgodnionych procedur,
  - strona zlecająca (oraz, jeżeli to stosowne, inne strony) potwierdziła, że uzgodnione procedury są odpowiednie dla celu zlecenia;
- stwierdzenie, że usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest usługą atestacyjną i w związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii, ani wniosku atestacyjnego;
- stwierdzenie, że gdyby biegły rewident wykonał dodatkowe procedury, uwagę biegłego rewidenta mogłyby zwrócić inne kwestie, które zostałyby przedstawione;
- stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów zawodowych lub wymogów nałożonych przez przepisy prawne lub regulacje, które są co najmniej tak samo wymagające;
- w odniesieniu do niezależności:
  - jeżeli od biegłego rewidenta nie jest wymagane bycie niezależnym i nie uzgodnił on w inny sposób w warunkach zlecenia, że będzie przestrzegał wymogów niezależności, stwierdzenie, że dla celu zlecenia nie istnieją wymogi niezależności, których przestrzeganie jest wymagane od biegłego rewidenta, lub
  - jeżeli od biegłego rewidenta wymagane jest bycie niezależnym lub uzgodnił on w warunkach zlecenia przestrzeganie wymogów niezależności, stwierdzenie, że biegły rewident przestrzegał stosownych wymogów niezależności. Stwierdzenie identyfikuje stosowne wymogi niezależności;
- stwierdzenie, że firma audytorska, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSKJ 1[1] lub inne wymogi zawodowe lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1;
- opis wykonanych procedur z podaniem rodzaju i zakresu, oraz jeżeli ma to zastosowanie, rozłożenia w czasie każdej procedury, uzgodnionej w warunkach zlecenia;
- ustalenia z każdej wykonanej procedury, w tym szczegółowe informacje dotyczące wykrytych odstępstw.

[1] Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 *„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych"*. Zwracamy uwagę, że IAASB niedawno zatwierdziła zestaw nowych i zmienionych standardów zarządzania jakością, w tym MSZJ 1 *„Zarządzanie jakością w firmach audytorskich przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych"*, który wchodzi w życie dnia 15 grudnia 2022 r.

PRZYKŁADY USŁUG WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

Poniższe przykłady nie są wyczerpujące i zostały zamieszczone w celu podkreślenia szeregu różnych usług wykonania uzgodnionych procedur podejmowanych w różnych krajach. Wyszczególnione uzgodnione procedury zostały omówione w ogólnych kategoriach jako ilustracja procedur, które mogą stanowić część usług wykonania uzgodnionych procedur. W ramach uzgadniania procedur ze stroną zlecającą, biegły rewident być może będzie musiał uzgodnić te procedury na bardziej szczegółowym poziomie. Na przykład w przypadku uzgadniania pewnych wydatków z dokumentami źródłowymi, procedura musiałaby wskazywać, o jakie dokumenty źródłowe chodzi.



Studium przypadku 1

DOTACJA PUBLICZNA

Organizacja non-profit prowadzi badania kliniczne nad chorobą Parkinsona, nowotworami, chorobami nerek i wieloma innymi chorobami. Jej działalność badawcza obejmuje 234 krajowe projekty badawcze, 52 międzynarodowe projekty badawcze i 747 badań klinicznych. W badaniach wzięło udział ponad 600 wysoko wykwalifikowanych specjalistów.

Przepisy rządowe ustalają, że dotacje publiczne powinny podlegać usługom wykonania uzgodnionych procedur w celu wsparcia spełnienia szeregu warunków i wymogów dotyczących wykorzystania funduszy na projekty badawcze.

Uzgodnione procedury dla organizacji otrzymującej dotację obejmują:

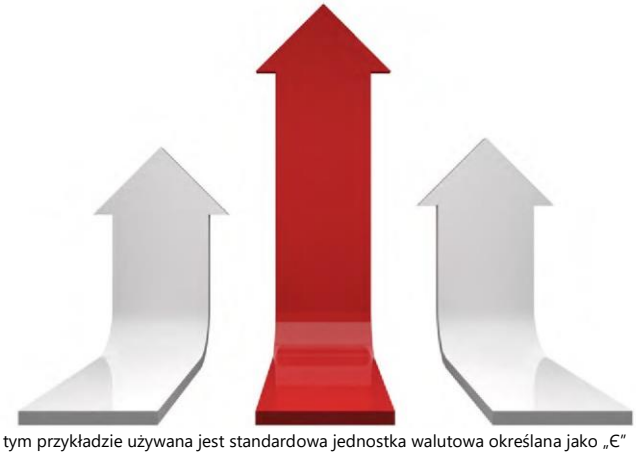
- Uzgodnienie zestawienia wydatków poniesionych na projekt badawczy z dokumentami źródłowymi, sprawdzenie, czy wydatki zostały zatwierdzone zgodnie ze schematem autoryzacji organizacji, czy zostały zarejestrowane i sklasyfikowane w systemie księgowym zgodnie z warunkami dotacji oraz sprawdzenie na podstawie wyciągów bankowych, czy wszystkie faktury zostały opłacone.
- Zapytanie o zatwierdzone w organizacji procedury dotyczące kontraktowania towarów i usług oraz obserwację, czy procedury te są przestrzegane w danym okresie.
- Uzgodnienie czasu, jaki pracownicy spędzili na projektach z indywidualnymi zestawieniami czasu pracy.
- Zapytanie, czy organizacja otrzymywała inne dotacje na ten sam projekt.

Studium przypadku 2

SPRAWOZDANIE ORGANIZACJI POZARZĄDOWEJ

Międzynarodowa organizacja pozarządowa przyznała jednostce będącej partnerem wdrażającym łącznie 650 000 € na projekt.[2] Koniec roku obrotowego partnera wdrażającego przypadał na grudzień 20X1 r. i badanie sprawozdania finansowego zostało zakończone w marcu 20X2 r. Znaleziono wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, że 645 000 € zostało wykorzystanych odpowiednio i zgodnie z ofertą na projekt. Wydano sprawozdanie z badania z opinią bez zastrzeżeń.

Pozostałe saldo w wysokości 5000 € miało zostać wykorzystane na zapłatę za sprawozdanie z wykonania projektu, ale już po wydaniu opinii z badania sprawozdania finansowego i zakończeniu projektu. Przyjęto zlecenie wykonania usługi uzgodnionych procedur, w którym biegły rewident został poproszony o porównanie pozostałego salda projektu z kwotą na fakturze oraz, że kwota ta została wykorzystana wyłącznie do napisania i edycji sprawozdania z wykonania projektu.



[2] W tym przykładzie używana jest standardowa jednostka walutowa określana jako „€"

PRZYKŁADY USŁUG WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

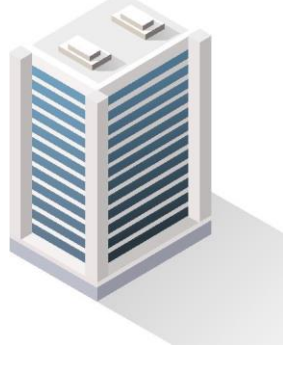
Studium przypadku 3

INFORMACJE FINANSOWE

Wraz ze wzrostem progu dotyczącego badania, spółka ABC Limited nie wymaga już przeprowadzania ustawowego badania sprawozdań finansowych. Jednakże udziałowcy uzgodnili, iż wymagana jest usługa wykonania uzgodnionych procedur w zakresie określonych pozycji informacji finansowych, w tym zapasów i należności.

Uzgodnione procedury obejmują:

- Zapytanie kierownika jednostki i potwierdzenie w systemie ewidencji zapasów, że na dzień 31 grudnia 20XX r. spółka nie utrzymywała zapasów powyżej ustalonej z góry wartości powyżej 90 dni (wiekowanie zapasów).
- Uzgodnienie cen zakupu zapasów zgodnie z systemem ewidencji księgowej zapasów – do ostatniej faktury zakupu (dokładność zapasów).
- Uzgodnienie należności w ewidencji analitycznej należności z wpływami pieniężnymi (płatnościami) w zakresie wszystkich sald należności na dzień 31 grudnia 20XX r., na dowód tego, że otrzymano należną kwotę (ściągalność należności).
- Wybranie pięciu pierwszych zamówień o przychodach z 20XY r. i pięciu ostatnich zamówień o przychodach z 20XX r. oraz sprawdzenie, czy są one odpowiednio alokowane (alokacja przychodów do odpowiednich okresów).



Studium przypadku 4

CELE FINANSOWE I NIEFINANSOWE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

W każdym roku finansowym udziałowcy i kierownictwo spółki XYZ Limited podpisują tzw. Pakiet wyników (ang. *Performance Pack*), który określa cele finansowe i niefinansowe. Co kwartał kierownictwo jednostki przeprowadza samoocenę w stosunku do celów i przedkłada sprawozdanie Radzie Nadzorczej w celu przeglądu i zatwierdzenia. Pod koniec każdego roku udziałowcy wyznaczają biegłego rewidenta i podpisywane są dwie umowy: jedną na badanie, a drugą specyficznie na usługę wykonania uzgodnionych procedur w zakresie Performance Pack.

Uzgodnione procedury w zakresie Performance Pack obejmują:

- Uzyskanie od kierownictwa jednostki dokumentacji procesu wyodrębnienia danych z odpowiednich źródeł.
- Sprawdzenie, czy zostały wdrożone kontrole wyszczególnione w dokumentacji.
- Uzgodnienie informacji wykorzystanych w Performance Pack z odpowiednimi danymi finansowymi i niefinansowymi.
- Sprawdzenie matematycznej dokładności informacji finansowych wykorzystanych w Performance Pack.
- Porównanie kluczowych wskaźników dokonań (KPI) ujętych w Performance Pack z celami określonymi przez kierownictwo jednostki w jego planie strategicznym, zapytanie o ewentualne rozbieżności i w razie potrzeby sporządzenie raportu z odpowiedzi kierownika jednostki.

Ponadto biegły rewident uzyskał oświadczenia kierownictwa jednostki w zakresie wszystkich stwierdzeń zawartych w Performance Pack.

PRZYKŁADY USŁUG WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

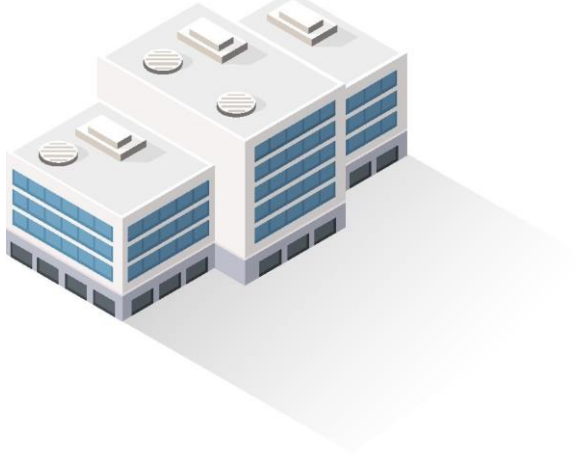
Studium przypadku 5

KOWENANTY UMOWY KREDYTOWEJ

Spółka CBA Limited zawarła umowę kredytową z konsorcjum bankowym. Umowa kredytowa stanowi, że oprocentowanie kredytu zmienia się w zależności od wyników określonych kowenantów finansowych. Szczegółowe definicje tych kowenantów finansowych są opisane w umowie kredytowej i wynikają ze sprawozdania finansowego CBA Limited. Umowa kredytowa wymaga także zlecenia usługi wykonania uzgodnionych procedur w celu sporządzenia raportu w zakresie obliczania kowenantów finansowych dokonanego przez CBA.

Usługa wykonania uzgodnionych procedur obejmuje:

- Uzgodnienie danych wykorzystanych do obliczenia kowenantów finansowych z księgą główną jednostki.
- Sprawdzenie matematycznej dokładności obliczeń kowenantów finansowych.
- Potwierdzenie tego, że obliczenia są zgodne z definicjami kowenantów finansowych określonymi w umowie kredytowej.



Studium przypadku 6

DUE DILIGENCE

LMO Limited jest spółką produkującą części samochodowe. Rozważa ona zakup zagranicznej spółki działającej w tym samym sektorze. Spółka zagraniczna sporządza sprawozdania finansowe badane przez biegłego rewidenta, ale LMO Limited zatrudnia firmę audytorską do realizacji usługi wykonania uzgodnionych usług w celu uzyskania konkretnych informacji służących uzgodnieniu aspektów informacji finansowych wykorzystanych do ustalenia ceny zakupu.

Uzgodnione procedury obejmują:

- Uzgodnienie przychodów z 10 największych łącznych strumieni sprzedaży pod względem kwoty przychodu z ostatnich pięciu lat z systemem sprawozdawczości finansowej spółki oraz ponowne przeliczenie udziału procentowego każdego strumienia transakcji sprzedaży w przychodzie ogółem.
- Uzgodnienie przychodów z pięciu podstawowych produktów sprzedawanych każdemu z głównych odbiorców pod względem wartości przychodów z systemem sprawozdawczości podmiotu przejmowanego, identyfikując model samochodu, w którym był(y) wykorzystywany(e) wspomniany(e) produkt(y).
- Kontrolę potwierdzonych zamówień na kolejne dwa lata w stosownej ewidencji podmiotu przejmowanego, uzgadniając produkt i model samochodu.
- Kontrolę faktur pod kątem ceny stali nabytej w ciągu ostatnich 24 miesięcy i uzgodnienie tej ceny z kwotami, które zostały wykorzystane przy wycenie zapasów.
- Ponowne przeliczenie kalkulacji zysku brutto z ostatnich trzech lat dokonanego przez kierownika jednostki, biorąc pod uwagę wpływ przychodów, zysków lub strat jednorazowych, zmian kosztów nabycia i zmian w produkcji oraz zapytanie o ewentualne niewyjaśnione rozbieżności oraz, w razie potrzeby, sporządzenie raportu z odpowiedzi kierownika jednostki.

DWA PRZYKŁADY RAPORTÓW Z WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR Z ZAŁĄCZNIKA 2 DO MSUPo 4400 (ZMIENIONEGO)

PRZYKŁAD 1

Dla celów niniejszego przykładowego raportu z wykonania uzgodnionych procedur następujące okoliczności przyjęto jako założenia:

- Strona zlecająca jest adresatem i jedynym zamierzonym użytkownikiem. Strona zlecająca nie jest stroną odpowiedzialną. Na przykład, regulator jest stroną zlecającą i zamierzonym użytkownikiem, a jednostka nadzorowana przez regulatora jest stroną odpowiedzialną.
- Nie stwierdzono żadnych wyjątków.
- Biegły rewident nie zaangażował eksperta biegłego rewidenta do wykonania żadnych uzgodnionych procedur.
- Nie występuje ograniczenie wykorzystania ani dystrybucji raportu.
- Nie występują żadne wymogi niezależności, których biegły rewident ma przestrzegać.
- Dla zgłaszania wyjątków w Procedurze 3 uzgodniono ze stroną zlecającą próg ilościowy w wysokości 100 USD.

RAPORT Z WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR ODNOŚNIE ZAKUPÓW PRODUKTÓW [XYZ]

Do [Adresaci]

Cel niniejszego raportu z wykonania uzgodnionych procedur

Nasz raport został sporządzony wyłącznie w celu udzielenia pomocy [Stronie Zlecającej] w ustaleniu, czy zakupy produktów [xyz] są zgodne z jej politykami zakupowymi i może nie być odpowiedni dla innego celu.

Odpowiedzialność strony zlecającej i strony odpowiedzialnej

[Strona Zlecająca] potwierdziła, że uzgodnione procedury są odpowiednie dla celu usługi.

[Strona Odpowiedzialna], zidentyfikowana przez [Stronę Zlecającą], jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, odnośnie którego wykonywane są uzgodnione procedury.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Przeprowadziliśmy usługę wykonania uzgodnionych procedur zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Pokrewnych (MSUPo) 4400 (zmienionym) *„Usługi wykonania uzgodnionych procedur"*. Usługa wykonania uzgodnionych procedur dotyczy wykonania przez nas procedur, które zostały uzgodnione ze [Stroną Zlecającą] oraz przedstawienia ustaleń, które są faktycznymi wynikami wykonanych uzgodnionych procedur. Nie składamy oświadczeń w zakresie odpowiedniości uzgodnionych procedur.

Niniejsza usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest usługą atestacyjną. W związku z tym nie wyrażamy opinii, ani wniosku atestacyjnego.

Gdybyśmy wykonali dodatkowe procedury, zwrócić naszą uwagę mogłyby inne kwestie, które zostałyby przedstawione.

Etyka zawodowa i kontrola jakości

Przestrzegaliśmy wymogów etycznych opisanych w [opisz stosowne wymogi etyczne]. Nie istnieją żadne wymogi dotyczące niezależności, których jesteśmy zobowiązani przestrzegać dla potrzeb realizacji tego zlecenia.

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 *„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych"* i w związku z tym utrzymuje całościowy system kontroli jakości, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

Procedury i ustalenia

Wykonaliśmy opisane poniżej procedury, które zostały uzgodnione ze [Stroną Zlecającą] odnośnie do zakupów produktów [xyz].

	PROCEDURY	USTALENIA
1	Uzyskaj od kierownika jednostki [Strony Odpowiedzialnej] listę wszystkich umów podpisanych pomiędzy [1 stycznia 20X1 r.] i [31 grudnia 20X1 r.] dla produktów [xyz] („lista") i zidentyfikuj wszystkie umowy o wartości powyżej 25.000 USD.	Uzyskaliśmy od kierownika jednostki listę wszystkich umów dla produktów [xyz], które zostały podpisane pomiędzy [1 stycznia 20X1 r.] i [31 grudnia 20X1 r.]. Spośród 125 umów na liście zidentyfikowaliśmy 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD.
2	Dla każdej zidentyfikowanej umowy o wartości powyżej 25.000 USD z listy porównaj umowę do dokumentacji przetargowej i ustal, czy umowa była przedmiotem oferty od co najmniej 3 dostawców z „Listy zaaprobowanych dostawców [strony odpowiedzialnej]".	Sprawdziliśmy dokumentację przetargową dotyczącą 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD. Stwierdziliśmy, że wszystkie spośród 37 umów były przedmiotem ofert od co najmniej 3 dostawców z „Listy zaaprobowanych dostawców [Strony Odpowiedzialnej]".
3	Dla każdej zidentyfikowanej umowy o wartości powyżej 25.000 USD z listy porównaj kwotę zobowiązania według podpisanej umowy z kwotą ostatecznie zapłaconą przez [Strona Odpowiedzialna] dostawcy i ustal, czy kwota ostatecznie zapłacona różni się od kwoty uzgodnionej w umowie o nie więcej niż 100 USD.	Uzyskaliśmy podpisane umowy dla 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD z listy i porównaliśmy kwoty zobowiązań w umowach do kwot ostatecznie zapłaconych dostawcy przez [Strona Odpowiedzialna]. Stwierdziliśmy, że ostatecznie zapłacone kwoty nie różniły się o więcej niż 100 USD od kwot uzgodnionych we wszystkich spośród 37 umów. Nie stwierdziliśmy żadnych wyjątków.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

DWA PRZYKŁADY RAPORTÓW Z WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR Z ZAŁĄCZNIKA 2 DO MSUPo 4400 (ZMIENIONEGO)

PRZYKŁAD 2

Dla celów niniejszego przykładowego raportu z wykonania uzgodnionych procedur następujące okoliczności przyjęto jako założenia:

- Strona zlecająca jest stroną odpowiedzialną. Zamierzony użytkownik, który jest różny od strony zlecającej, jest dodatkowym adresatem oprócz strony zlecającej. Na przykład regulator jest zamierzonym użytkownikiem, a jednostka nadzorowana przez regulatora jest stroną zlecającą i stroną odpowiedzialną.
- Wykryto wyjątki.
- Biegły rewident zaangażował eksperta biegłego rewidenta do wykonania uzgodnionej procedury i odwołanie do tego eksperta jest zawarte w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur.
- Występuje ograniczenie wykorzystania i dystrybucji raportu.
- Biegły rewident bada sprawozdania finansowe strony zlecającej (która jest stroną odpowiedzialną). Biegły rewident uzgodnił ze stroną zlecającą, że przestrzeganie przez niego wymogów niezależności mających zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jest właściwe dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Biegły rewident uzgodnił zawarcie w warunkach zlecenia przestrzegania wymogów niezależności mających zastosowanie do badań sprawozdań finansowych dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.
- Biegły rewident wskazał datę, kiedy uzgodnione procedury zostały uzgodnione w warunkach zlecenia.

RAPORT Z WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR ODNOŚNIE ZAKUPÓW PRODUKTÓW [XYZ]

Do [Adresaci]

Cel niniejszego raportu z wykonania uzgodnionych procedur oraz ograniczenie wykorzystania i dystrybucji

Nasz raport został sporządzony wyłącznie w celu udzielenia pomocy [Zamierzonemu Użytkownikowi] w ustaleniu, czy zakupy [Strony Zlecającej] produktów [xyz] są zgodne z politykami zakupowymi [Zamierzonego Użytkownika] i może nie być odpowiedni dla innego celu. Niniejszy raport jest przeznaczony wyłącznie dla [Strony Zlecającej] i [Zamierzonych Użytkowników] i nie powinien być wykorzystywany przez żadne inne strony ani przekazywany żadnym innym stronom.

Odpowiedzialność strony zlecającej

[Strona Zlecająca] potwierdziła, że uzgodnione procedury są odpowiednie dla celu usługi.

[Strona Zlecająca (także Strona Odpowiedzialna)] jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, odnośnie do którego wykonywane są uzgodnione procedury.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Przeprowadziliśmy usługę wykonania uzgodnionych procedur zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Pokrewnych (MSUPo) 4400 (zmienionym) *„Usługi wykonania uzgodnionych procedur"*. Usługa wykonania uzgodnionych procedur dotyczy wykonania przez nas procedur, które zostały uzgodnione ze [Stroną Zlecającą] oraz przedstawienia ustaleń, które są faktycznymi wynikami wykonanych uzgodnionych procedur. Nie wypowiadamy się co do odpowiedniości uzgodnionych procedur.

Niniejsza usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest usługą atestacyjną. W związku z tym nie wyrażamy opinii ani wniosku atestacyjnego.

Gdybyśmy wykonali dodatkowe procedury, zwrócić naszą uwagę mogłyby inne kwestie, które zostałyby przedstawione.

Etyka zawodowa i kontrola jakości

Przestrzegaliśmy wymogów etycznych opisanych w [opisz stosowne wymogi etyczne] oraz wymogów niezależności zgodnie z [opisz stosowne wymogi niezależności].[3]

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 *„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych"* i w związku z tym utrzymuje całościowy system kontroli jakości, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

[3] Na przykład, jeżeli Kodeks IESBA jest stosownymi wymogami etycznymi i część 4A Kodeksu IESBA jest stosownymi wymogami niezależności, to zdanie może być sformułowane następująco: „Przestrzegaliśmy wymogów etycznych *„Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych"* (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA") oraz wymogów niezależności w części 4A Kodeksu IESBA".

Procedury i ustalenia

Wykonaliśmy opisane poniżej procedury, które zostały uzgodnione z [Strona Zlecająca] w warunkach zlecenia z dnia [DATA], odnośnie do zakupów produktów [xyz].

	PROCEDURY	USTALENIA
1	Uzyskaj od kierownika jednostki [Strona Zlecająca] listę wszystkich umów podpisanych pomiędzy [1 stycznia 20X1 r.] i [31 grudnia 20X1 r.] dla produktów [xyz] („lista") i zidentyfikuj wszystkie umowy o wartości powyżej 25.000 USD.	Uzyskaliśmy od kierownika jednostki listę wszystkich umów dla produktów [xyz], które zostały podpisane pomiędzy [1 stycznia 20X1 r.] i [31 grudnia 20X1 r.]. Spośród 125 umów na liście zidentyfikowaliśmy 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD.
2	Dla każdej zidentyfikowanej umowy o wartości powyżej 25.000 USD z listy porównaj umowę do dokumentacji przetargowej i ustal, czy umowa była przedmiotem oferty od co najmniej 3 dostawców z listy zaaprobowanych dostawców [Strona Odpowiedzialna]. Dla dokumentacji przetargowej, która została złożona w [językach obcych], przetłumacz dokumentację przetargową z pomocą tłumacza zaangażowanego przez biegłego rewidenta przed wykonaniem porównania.	Sprawdziliśmy dokumentację przetargową dotyczącą 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD. Spośród dokumentacji przetargowej dotyczącej 37 umów, 5 zostało złożonych w [języku obcym]. Zaangażowaliśmy tłumacza, aby pomógł nam w tłumaczeniu tych 5 dokumentacji przetargowych. Ustaliliśmy, że 36 spośród 37 umów było przedmiotem oferty od co najmniej 3 dostawców z listy zaaprobowanych dostawców [Strony Zlecającej]. Znaleźliśmy 1 umowę o wartości 65.000 USD, która nie była przedmiotem oferty. Kierownictwo jednostki oświadczyło nam, że umowa ta nie była przedmiotem oferty ze względu na nagłą potrzebę dotrzymania umownego terminu. Zaangażowanie tłumacza do tłumaczenia dokumentacji przetargowej nie ogranicza naszej odpowiedzialności za wykonanie procedur i przedstawienie ustaleń.
3	Dla każdej zidentyfikowanej umowy o wartości powyżej 25.000 USD z listy porównaj kwotę zobowiązania według podpisanej umowy z kwotą ostatecznie zapłaconą przez [Stronę Zlecającą] dostawcy i ustal, czy kwota ostatecznie zapłacona jest taka sama jak kwota uzgodniona w umowie.	Uzyskaliśmy podpisane umowy dla 37 umów o wartości powyżej 25.000 USD z listy i porównaliśmy kwoty zobowiązań w umowach do kwot ostatecznie zapłaconych przez [Stronę Zlecającą] dostawcy. Ustaliliśmy, że kwoty zobowiązań w podpisanych umowach różniły się od kwot ostatecznie zapłaconych przez [Stronę Zlecającą] dla 26 spośród 37 umów. We wszystkich tych przypadkach kierownik jednostki oświadczył nam, że różnica w kwotach wynika z dostosowania do wzrostu stawki podatku obrotowego w [systemie prawnym] w wysokości 1%, która weszła w życie we wrześniu 20X1 r.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

ZASOBY IFAC

IFAC wspiera sektor MŚFA poprzez szereg inicjatyw mających na celu podniesienie rangi i zwiększenie potencjału MŚFA na całym świecie. Dzięki informacjom i wskazówkom od **SMP Advisory Group** (Grupa Doradcza MŚFA), IFAC reprezentuje interesy MŚFA w stosunku do podmiotów ustanawiających standardy i organów regulacyjnych, ułatwia dzielenie się narzędziami i zasobami w celu wsparcia ich w konkurowaniu na globalnym rynku, a także przemawia w celu zwiększenia świadomości na temat ich roli i wartości, zwłaszcza w zakresie wspierania małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP).

Odwiedź stronę **IFAC Global Knowledge Gateway** w celu znalezienia odpowiednich artykułów i zasobów wpływających na światową profesję księgową oraz zarejestruj się w celu otrzymywania *The Latest* – naszego newslettera wydawanego dwa razy w miesiącu, który co dwa tygodnie podsumowuje dodane treści.

Istnieje wiele usług niezwiązanych z badaniem dostępnych dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP), w tym przegląd, kompilacja, inna atestacja i usługi wykonania uzgodnionych procedur. Wybór usługi będzie zależeć od okoliczności dla każdego indywidualnego podmiotu i wymaga starannego rozważenia. IFAC posiada osobną broszurę zaprojektowaną do użytku przez MŚFA, która wyjaśnia i rozróżnia zakres usług sprawozdawczości finansowej, które MŚFA mogą dostarczać i dostosować do potrzeb swoich klientów będących małymi i średnimi przedsiębiorstwami: *Wybór odpowiedniej usługi: Porównanie usługi badania, przeglądu, kompilacji i wykonania uzgodnionych procedur.*

Niniejszy dokument *Usługi wykonania uzgodnionych procedur – Możliwość rozwoju i wzrostu wartości* opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants w grudniu 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2021 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Usługi wykonania uzgodnionych procedur – Możliwość rozwoju i wzrostu wartości* w języku angielskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Usługi wykonania uzgodnionych procedur – Możliwość rozwoju i wzrostu wartości* w języku polskim © 2021 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: Agreed-Upon Procedures Engagements – A Growth and Value Opportunity, December 2020. ISBN: 978-1-60815-457-9

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:

PIBR
Polska Izba Biegłych Rewidentów

IFAC SMP

@IFAC_SMP

International Federation of Accountants

For more information about IFAC, please contact:

Christopher Arnold
Head of SME/SMP and Research

T +1 212 286 9344

christopherarnold@ifac.org

www.ifac.org