

**Uzasadnienie wniosków
opracowane przez pracowników IAASB**
luty 2020 r.

*Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400
(zmieniony)*

Usługi wykonania uzgodnionych
procedur



O IAASB

Niniejszy dokument został opracowany przez pracowników International Auditing and Assurance Standards Board. Nie stanowi on wiążącego dokumentu IAASB. Dokument ten nie zmienia, nie rozszerza ani nie unieważnia Międzynarodowych Standardów Badania ani innych Międzynarodowych Standardów IAASB.

Celem IAASB jest służenie interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych usług pokrewnych oraz wspieranie procesu zbliżania międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym przyczynianie się do podnoszenia jakości i spójności praktyki na całym świecie i wzmacnianie zaufania publicznego do zawodów w obszarze badania i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne badania i usług atestacyjnych do wykorzystania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board, nadzorująca działalność IAASB, oraz IAASB Consultative Advisory Group (grupa doradcza IAASB), wnosząca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB zapewnia International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje dotyczące praw autorskich, znaku towarowego i zezwoleń znajdują się na [stronie 20](#).

UZASADNIENIE WNIOSKÓW: MSUPo 4400 (ZMIENIONY) USŁUGI WYKONANIA UZGODNIONYCH PROCEDUR

Niniejsze Uzasadnienie wniosków zostało opracowane przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Dokument ten dotyczy MSUPo 4400 (zmienionego) „Usługi wykonania uzgodnionych procedur”, ale nie stanowi jego części.

MSUPo 4400 (zmieniony) został zatwierdzony 17 głosami spośród 18 członków IAASB obecnych na głosowaniu, które odbyło się podczas posiedzenia w grudniu 2019 r.¹

Wprowadzenie

Podstawa

1. Usługi wykonania uzgodnionych procedur mają szerokie zastosowanie w wielu krajach. Zapotrzebowanie na usługi wykonania uzgodnionych procedur ciągle wzrasta, szczególnie w związku z potrzebą zwiększenia odpowiedzialności w związku z finansowaniem i dotacjami. Standard MSUPo 4400² w jego obecnym brzmieniu powstał ponad 20 lat temu, a jego treść nie dotrzymywała kroku znaczącym zmianom, jakie nastąpiły w otoczeniu biznesowym, zwiększając zapotrzebowanie na usługi uzgodnionych procedur dotyczące kwestii zarówno finansowych, jak i niefinansowych, zagadnień będących przedmiotem zlecenia. IAASB rozpoczęła w 2015 r. projekt analizy kwestii związanych z wykonywaniem usług uzgodnionych procedur.
2. W listopadzie 2016 r. opublikowany został Dokument dyskusyjny zatytułowany „Analiza zapotrzebowania na usługi wykonania uzgodnionych procedur i inne usługi oraz skutki dla Międzynarodowych Standardów IAASB (ang. *Exploring the Demand for Agreed-Upon Procedures Engagements and Other Services, and the Implications for the IAASB's International Standards*) („Dokument dyskusyjny”)³, którego celem było zbadanie zapotrzebowania na usługi wykonania uzgodnionych procedur i wiążących się z tym kwestii. Odpowiedzi otrzymane od szerokiej grupy interesariuszy z różnych krajów były w przeważającej części pozytywne i wynikało z nich, że popierają oni poglądy i wnioski wyrażone w Dokumencie dyskusyjnym. We wrześniu 2017 r. IAASB zatwierdziła propozycję projektu⁴ wprowadzenia zmian do istniejącej wersji MSUPo 4400 w celu zaadresowania kwestii związanych z usługami wykonania uzgodnionych procedur. Określono następujące cele projektu:
 - Przeredagowanie standardu z zastosowaniem konwencji redakcyjnych wynikających z projektu przejrzystości (ang. *Clarity*), tak aby standard ten był spójny z innymi Międzynarodowymi Standardami IAASB.⁵

¹ Pełny zapis głosowania w sprawie Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych (MSUPo) 4400 (zmienionego) wraz z uzasadnieniem członka IAASB, który głosował przeciwko standardowi znajduje się tutaj [IAASB Public-Minutes-of-the-Meeting-December-2019](#).

² MSUPo 4400 „Usługi wykonania uzgodnionych procedur dotyczących informacji finansowych”.

³ [IAASB Agreed-Upon Procedures Working Group Discussion Paper](#)

⁴ [IAASB Agenda Item 5-B Agreed-Upon Procedures Project Proposal](#)

⁵ Międzynarodowe Standardy IAASB obejmują Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (MSUPo).

- Wprowadzenie zmian do standardu w celu lepszego odzwierciedlenia praktyki w realizowanych usługach wykonania uzgodnionych procedur.

3. W listopadzie 2018 r. IAASB opublikowała Projekt proponowanego standardu MSUPo 4400 (zmienionego)⁶ do publicznej dyskusji (ED-4400). Otrzymano pięćdziesiąt dwie odpowiedzi od szerokiego grona interesariuszy z różnych jurysdykcji, w tym organów regulacyjnych i organów nadzoru nad audytem, krajowych podmiotów ustanawiających standardy badania, firm księgowych, organizacji sektora publicznego, organizacji członkowskich International Federation of Accountants (IFAC) i innych organizacji zawodowych oraz jednego członka Grupy Monitorującej.⁷

Kwestie interesu publicznego

4. W poniższej tabeli przedstawiono kwestie interesu publicznego zidentyfikowane przez IAASB w propozycji projektu oraz późniejsze decyzje podjęte dla wzmocnienia standardu w interesie publicznym, biorąc pod uwagę uwagi otrzymane w odpowiedzi na ED-4400 (numery paragrafów w poniższej tabeli za MSUPo 4400 (zmienionym)).

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
Odpowiedź na potrzeby interesariuszy IAASB Zaspokojenie potrzeb użytkowników, takich jak organy regulacyjne, organy finansujące i wierzyciele, w zakresie zwiększonej odpowiedzialności za wykorzystanie dotacji, które są często udzielane ze środków publicznych, a także ułatwienie innowacji i ulepszenie usług dostępnych dla jednostek każdej wielkości.	W odpowiedzi na te kwestie IAASB: - Rozszerzyła zakres MSUPo 4400 (zmienionego) w celu włączenia zagadnień finansowych i niefinansowych w paragrafie 2. - Wyjaśniła okoliczności, w jakich biegły rewident musi przestrzegać wymogów niezależności oraz zawarła we wskazówkach dotyczących zastosowania omówienie i uzgodnienie przez biegłego rewidenta ze stroną zlecającą przestrzegania wymogów niezależności oraz sprawozdawczości na temat zgodności z tymi wymogami w paragrafach 22(e), 24(e), 30(l), A37 i A38. - W paragrafach 20, 29, A27 oraz od A46 do A50 wprowadziła w wymogach i we wskazówkach dotyczących ich zastosowania kwestie wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta w ramach zlecenia wykonania uzgodnionych procedur i wskazówki dotyczące ich zastosowania.
Zapewnienie przejrzystości raportu z usługi wykonania uzgodnionych procedur	W odpowiedzi na te kwestie IAASB: Wprowadziła wymogi oraz wskazówki dotyczące ich zastosowania, które promują

⁶ [Exposure Draft Agreed-Upon Procedures Engagements](#)

⁷ W skład Grupy Monitorującej wchodzi Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (BCBS), Komisja Europejska, Rada Stabilności Finansowej, Międzynarodowe Stowarzyszenie Organów Nadzoru Ubezpieczeniowego (IAIS), Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR), Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) oraz Bank Światowy. Otrzymano odpowiedź na Projekt ED-4400 od Banku Światowego.

Wzmocnienie jakości raportu poprzez zastosowanie jaśniejszego, bardziej spójnego języka, który pomoże wyjaśnić, co zostało zrobione i jakie są tego wyniki, a tym samym ograniczy wątpliwości, które mogą pojawić się w praktyce w związku z usługami wykonania uzgodnionych procedur.	stosowanie terminologii, która jest jasna, nie wprowadza w błąd i nie podlega różnym interpretacjom oraz wskazówki dotyczące ich zastosowania w paragrafach 22(c), 24(i), 30(e)(ii) oraz od A32 do A36. - Wzmocniła jakość raportu z usługi wykonania uzgodnionych procedur poprzez wprowadzenie w paragrafie 30(d) wymogu określenia celu raportu oraz zawarcia w nim stwierdzenia, że raport ten może nie być odpowiedni do innych celów, a także podanie we wskazówkach dotyczących zastosowania standardu, w paragrafach A53 i A54, jakimi względami powinien kierować się biegły rewident przy podejmowaniu decyzji o ograniczeniu możliwości wykorzystania lub rozpowszechniania raportu z usługi uzgodnionych procedur. - Wprowadziła w paragrafie 30(e) wymóg, aby raport z usługi wykonania uzgodnionych procedur zawierał opis usługi uzgodnionych procedur oraz określiła, czym są ustalenia. - Wzmocniła przejrzystość standardu m.in. poprzez: - Ustalenie w paragrafach 30(e) i 30 (f) odpowiedzialności poszczególnych stron zaangażowanych w usługę wykonania uzgodnionych procedur. - Określenie w paragrafie 30(l), czy biegły rewident jest zobowiązany przestrzegać wymogów niezależności, a jeżeli obowiązek taki występuje – wyszczególnienie stosownych wymogów, w tym odpowiednich ujawnień. - Jeśli przedstawiane jest podsumowanie ustaleń, wprowadzenie w paragrafie 32 odpowiednich wymogów w celu zmniejszenia prawdopodobieństwa błędnej interpretacji tego podsumowania. - Wymaganie w paragrafach 34 i A59 wyraźnego odróżnienia raportu z wykonania uzgodnionych procedur od raportów z innych zleceń (w tym od przypadków, gdy biegły
--	--

	rewident jest proszony o przedstawienie zaleceń). Umieszczenie dwóch nowych przykładowych raportów z wykonania uzgodnionych procedur w Załączniku 2 do MSUPo 4400 (zmienionego) w celu zilustrowania, w jaki sposób zmiany wpływają na raporty z wykonania uzgodnionych procedur.
Ograniczenie niespójności w wykonywaniu usług uzgodnionych procedur Przereagowanie standardu z zastosowaniem konwencji redakcyjnych wynikających z projektu przejrzystości (ang. <i>Clarity</i>) oraz inne zmiany mające na celu wyjaśnienie i ulepszenie standardu będzie sprzyjało spójnej interpretacji i wykonywaniu usług uzgodnionych procedur przez biegłych rewidentów.	W odpowiedzi na te kwestie IAASB: - Przereagowała MSUPo 4400 z zastosowaniem konwencji redakcyjnych wynikających z projektu przejrzystości (ang. <i>Clarity</i>) tak, aby standard był spójny z innymi Międzynarodowymi Standardami IAASB. Przereagowanie MSUPo 4400 z zastosowaniem konwencji redakcyjnych dotyczących przejrzystości służy zwiększeniu spójności poprzez określenie celów standardu i jasne określenie wymogów, które muszą być spełnione przez biegłych rewidentów. - Wprowadziła w paragrafach 3 oraz A3 do A8 odpowiednie wymogi oraz wskazówki dotyczące ich zastosowania w celu stworzenia jasnego powiązania pomiędzy odpowiedzialnością biegłego rewidenta wykonującego usługę uzgodnionych procedur zgodnie z MSUPo 4400 (zmienionym) a systemem kontroli jakości firmy audytorskiej, wymaganym przez MSKJ 1.⁸ - Wyjaśniła w paragrafach 17 oraz A16 do A20 obowiązki biegłego rewidenta w przypadku powzięcia informacji o zidentyfikowanych bądź podejrzewanych niezgodnościach z przepisami prawa i regulacjami. - Wprowadziła w paragrafach od A21 do A23 wymóg stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego osądu w trakcie całego zlecenia wykonania uzgodnionych procedur (paragraf 18) oraz opracowała odpowiednie wytyczne.

⁸ Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”. Oczekuje się, że MSKJ 1 zostanie zastąpiony przez proponowany Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 „Zarządzanie jakością w firmach audytorskich, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub pokrewne”. Zmiany dostosowawcze zostaną wprowadzone do MSUPo 4400 (zmienionego) po zakończeniu prac nad MSZJ 1.

	• Wprowadziła w paragrafach od 21 do 23 oraz od A28 do A38 warunki akceptacji i kontynuacji zlecenia. • Wprowadziła w paragrafach 35 i A60 wymogi oraz wskazówki dotyczące ich zastosowania w zakresie dokumentacji.
--	---

5. Załącznik do niniejszego dokumentu pokazuje, w jaki sposób IAASB odniosła się do listy kwestii interesu publicznego związanych z projektem zmian do standardu MSUPo 4400, które zostały przekazane IAASB przez Public Interest Oversight Board (PIOB). Kwestie te zostały zidentyfikowane na podstawie działań obserwacyjnych członków PIOB oraz analiz przeprowadzonych przez pracowników PIOB. Kwestie te zostały również poruszone przez obserwatorów PIOB w trakcie spotkań, w których uczestniczyli.

Data wejścia w życie na podstawie uzgodnionych warunków zlecenia

Podstawa

6. ED-4400 odzwierciedla pogląd Rady, że:
- Odpowiednią datą wejścia w życie byłby termin około 18–24 miesięcy po zatwierdzeniu MSUPo 4400 (zmienionego); oraz
 - Data wejścia w życie powinna opierać się na dacie uzgodnionych warunków zlecenia.
7. Data wejścia w życie oparta na dacie raportu z usługi wykonania uzgodnionych procedur nie została przyjęta, ponieważ nie uwzględniałaby okoliczności, gdy zlecenie wykonania uzgodnionych procedur rozpoczynałoby się podczas obowiązywania obecnej wersji MSUPo 4400, a kończyłoby się (i raport z wykonania uzgodnionych procedur byłby publikowany) po dacie wejścia w życie MSUPo 4400 (zmienionego). Gdyby MSUPo 4400 (zmieniony) miał obowiązywać dla raportów z wykonania uzgodnionych procedur dotyczących zleceń obejmujących kilka lat, biegli rewidenci mogliby nie mieć możliwości wypełnienia uzgodnionych warunków zlecenia.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

8. Respondenci poparli proponowaną datę wejścia w życie. Jednakże niektórzy respondenci wyrazili obawę, że oparcie daty wejścia w życie na dacie uzgodnionych warunków zlecenia może nie być praktyczne w przypadku powtarzających się zleceń lub gdy nastąpiła zmiana warunków zlecenia. Zasugerowali oni, aby oprzeć datę wejścia w życie na dacie raportu z wykonania uzgodnionych procedur, co byłoby spójne z innymi standardami IAASB, takimi jak MSUA 3000 (zmieniony).⁹

Decyzje IAASB

9. IAASB poddała pod dyskusję zalety oparcia daty wejścia w życie na dacie raportu z wykonania uzgodnionych procedur lub na dacie uzgodnionych warunków zlecenia. W wyniku wyważenia poglądów wyrażonych przez respondentów Projektu ED-4400 oraz dyskusji Rady, IAASB ostatecznie ustaliła datę wejścia w życie opartą na dacie uzgodnionych warunków zlecenia. MSUPo

⁹ Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony), „Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych”

4400 (zmieniony) obowiązuje w odniesieniu do usług wykonania uzgodnionych procedur, w przypadku których warunki zlecenia uzgodniono w dniu 1 stycznia 2022 r. lub po tej dacie. IAASB opracowała paragraf A9 w celu uwzględnienia okoliczności, w których warunki zlecenia obejmują wiele lat.

Niezależność

Podstawa

10. Zgodnie z obowiązującym obecnie standardem MSUPo 4400 oraz Międzynarodowym kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) (Kodeks IESBA) opublikowanym przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) w Projekcie ED-4400 nie umieszczono warunku koniecznego niezależności biegłego rewidenta podczas wykonywania zlecenia uzgodnionych procedur ani wymogu ustalenia niezależności przez biegłego rewidenta.
11. Aby wzmocnić przejrzystość, w ED-4400 znalazł się wymóg ujawnienia pewnych informacji w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur, zależnie od tego, czy od biegłego rewidenta wymaga się niezależności oraz czy biegły rewident jest rzeczywiście niezależny.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

12. Respondenci zgodzili się, że nie powinien istnieć warunek konieczny, aby biegły rewident był niezależny przy realizacji zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Respondenci zgodzili się również ze wzmocnieniem przejrzystości raportu z wykonania uzgodnionych procedur w zakresie niezależności biegłego rewidenta. Jednak niektórzy respondenci sugerowali, że w przypadku, gdy od biegłego rewidenta nie jest wymagana niezależność, wystarczające jest proste stwierdzenie, że od biegłego rewidenta nie jest wymagana niezależność. Respondenci ci wskazali, że jeśli od biegłego rewidenta nie wymaga się niezależności, oświadczenie wskazujące, że biegły rewident nie jest niezależny:
 - Nie jest użyteczne ani stosowne;
 - Pomniejsza postrzeganą wartość ustaleń; oraz
 - Może powodować dezorientację wśród odbiorców raportu z wykonania uzgodnionych procedur ze względu na brak jednolitości w raportowaniu wynikający z braku ogólnie przyjętych kryteriów ustalania niezależności w przypadku zleceń uzgodnionych procedur.

Decyzje IAASB

13. IAASB odnotowała silne poparcie wyrażone przez respondentów ED-4400 dla niezawierania warunku koniecznego niezależności biegłego rewidenta oraz niewymagania od biegłego rewidenta ustalania niezależności (o ile nie podlega on wymogowi niezależności z innego tytułu). IAASB potwierdziła to stanowisko w MSUPo 4400 (zmienionym).
14. IAASB zauważyła, że w przypadku braku wymogu niezależności w odniesieniu do zleceń wykonania uzgodnionych procedur, nie istnieją kryteria, na podstawie których biegły rewident może ustalić, czy jest lub nie jest niezależny dla celów zlecenia uzgodnionych procedur. W związku z tym ujawnienie w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur, że biegły rewident jest lub nie jest niezależny, może być mylące dla odbiorców raportu.

15. IAASB zauważyła również, że mogą zaistnieć okoliczności, w których biegły rewident wykonujący zlecenie uzgodnionych procedur jest jednocześnie biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie sprawozdań finansowych strony zlecającej (lub strony odpowiedzialnej, jeżeli jest różna od strony zlecającej). W takich okolicznościach użytkownicy raportu z wykonania uzgodnionych procedur mogą zakładać, że biegły rewident jest niezależny dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Zatem biegły rewident może uzgodnić ze stroną zlecającą, że przestrzeganie przez niego wymogów niezależności mających zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jest odpowiednie dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Ponadto, biegły rewident może mieć inne powody, aby uważać, że przestrzeganie określonych wymogów niezależności jest właściwe dla celu zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.
16. W związku z tym IAASB opracowała w paragrafach A37 i A38 wskazówki dotyczące zastosowania, aby pomóc biegłym rewidentom w przestrzeganiu wymogów dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia określonych w paragrafie 22 oraz wymogów dotyczących uzgadniania warunków zlecenia określonych w paragrafie 24. Wskazówki dotyczące zastosowania wyjaśniają, że wiedza biegłego rewidenta na temat pewnych spraw może wskazywać, że dyskusja z podmiotem zlecającym na temat przestrzegania określonych wymogów niezależności jest właściwa dla celu wykonania zlecenia uzgodnionych procedur, nawet wówczas, gdy biegły rewident nie jest zobowiązany do przestrzegania wymogów niezależności przez stosowne wymogi etyczne, przepisy prawa lub regulacje, lub z innych powodów. W takim przypadku biegły rewident może uzgodnić z podmiotem zlecającym w warunkach zlecenia przestrzeganie stosownych wymogów niezależności dla celu zlecenia uzgodnionych procedur. Odpowiednie wymogi sprawozdawcze określone w paragrafie 30(l) zależą od tego, czy biegły rewident:
 - Ma obowiązek przestrzegania wymogów niezależności (bez względu na to, czy wymogi te są „zewnętrzne”, czy uzgodnione w warunkach zlecenia); czy
 - Nie ma obowiązku przestrzegania wymogów niezależności.

Wymogi sprawozdawcze zostały zilustrowane w Załączniku 2 (przy czym Przykład 2 w Załączniku 2 dotyczy sytuacji, w której biegły rewident przeprowadza również badanie sprawozdania finansowego strony zlecającej (która jest stroną odpowiedzialną), o czym mowa w paragrafie 15 powyżej).

Oszustwo i naruszenie przepisów prawa lub regulacji

Podstawa

17. W paragrafie wprowadzającym do ED-4400 znajduje się odniesienie do oszustwa i naruszenia przepisów prawa i regulacji, które zostało zaczerpnięte z paragrafu 9 MSB 250.¹⁰

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

18. Respondenci zasugerowali rozszerzenie tego obszaru, w tym dodanie do wymogów lub wskazówek dotyczących ich zastosowań konkretnych działań, które biegły rewident może podjąć, jeżeli dowie się o rzeczywistym lub podejrzanym oszustwie lub naruszeniu przepisów prawa i regulacji.

Decyzje IAASB

¹⁰ Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 250 (zmieniony) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”

19. W celu rozszerzenia wytycznych odnoszących się do oszustw i naruszenia przepisów prawa i regulacji IAASB zastąpiła paragraf wprowadzający paragrafami A16-A20, które wywodzą się z paragrafów A22-A26 MSUPo 4410 (zmienionego).¹¹

Zawodowy osąd

Podstawa

20. ED-4400 wymaga od biegłego rewidenta stosowania zawodowego osądu w momencie akceptacji i przeprowadzania zlecenia uzgodnionych procedur, uwzględniając okoliczności zlecenia. We wskazówkach dotyczących zastosowania podano przykłady obszarów, w których zawodowy osąd może być zastosowany oraz objaśnienie wyjątkowej roli, jaką odgrywa zawodowy osąd w zleceniu wykonania uzgodnionych procedur.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

21. Respondenci ED-4400 zgodzili się, że chociaż zawodowy osąd może być w pewnych okolicznościach ograniczony, to nigdy nie jest całkowicie zawieszony w zleceniu wykonania uzgodnionych procedur, szczególnie na etapie akceptacji zlecenia. Respondenci zwracali jednak uwagę, że zawodowy osąd nie może być stosowany podczas wykonywania procedur (lub może być stosowany w bardzo ograniczonym zakresie). Ponadto respondenci zgłaszali, że definicja zawodowego osądu jest myląca. Na przykład, nie było jasne:
- Co oznacza odniesienie w definicji do „standardów zawodowych”. Słowniczek terminów IAASB obecnie definiuje „standardy zawodowe” tylko w kontekście zlecenia badania; oraz
 - W jaki sposób w kontekście dokonywania zawodowego osądu uwzględniany jest zawodowy sceptycyzm.

Decyzje IAASB

22. W odpowiedzi na poglądy wyrażone przez respondentów ED-4400, IAASB uznała, że zawodowy osąd jest stosowany w trakcie całego zlecenia wykonywania uzgodnionych procedur. Jakkolwiek IAASB uznała jednak, że zawodowy osąd może być ograniczony podczas wykonywania uzgodnionych procedur. IAASB wprowadziła następujące zmiany w celu lepszego odzwierciedlenia sposobu, w jaki w ramach zlecenia wykonywania uzgodnionych procedur stosowany jest zawodowy osąd:
- Zmieniono paragraf 18, aby wyjaśnić, że zawodowy osąd stosuje się przez cały czas trwania zlecenia, w tym podczas akceptacji, przeprowadzania i sporządzania raportu z wykonania uzgodnionych procedur.
 - Dodano nowe przykłady i podtytuły do paragrafu A22, aby lepiej pokazać, w jaki sposób można stosować zawodowy osąd podczas akceptacji, przeprowadzania i sporządzania raportu z wykonania uzgodnionych procedur.
 - Zmieniono paragraf A23, aby wyjaśnić, dlaczego podczas przeprowadzania zlecenia ograniczona jest potrzeba kierowania się przez biegłego rewidenta zawodowym osądem przy wykonywaniu uzgodnionych procedur.

¹¹ MSUPo 4410 (zmieniony) „Usługi kompilacji”.

23. IAASB zmieniła definicję w paragrafie 13(j), gdzie zawodowy osąd został zdefiniowany jako „zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście określonym przez niniejszy MSUPo i stosowne wymogi etyczne, podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących trybów postępowania, które są właściwe w danych okolicznościach zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.” Zmieniona definicja wykorzystuje ten sam konstrukt, co definicja zawarta w MSUA 3000 (zmienionym),¹² która definiuje zawodowy osąd jako „zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście określonym przez standardy atestacyjne i etyczne, podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących trybów postępowania, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia.” IAASB uznała, że odniesienie do stosownych wymogów etycznych (w przeciwieństwie do standardów etycznych) jest bardziej odpowiednie w MSUPo 4400 (zmienionym), biorąc pod uwagę inne odniesienia do „stosownych wymogów etycznych” w standardzie.
24. IAASB omówiła uwagę dotyczącą zawodowego sceptycyzmu, o którym mowa powyżej i zauważyła, że standardy IAASB odnoszą się do zawodowego sceptycyzmu tylko w kontekście krytycznej oceny dowodów w standardach badania sprawozdań finansowych i usług atestacyjnych. IAASB doszła do wniosku, że nie ma potrzeby wprowadzania zmian do MSUPo 4400 (zmienionego).

Akceptacja i kontynuacja zlecenia

Podstawa

25. Obowiązujący obecnie standard MSUPo 4400 nie wymaga spełnienia żadnych warunków dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia przed akceptacją lub kontynuacją wykonywania zlecenia uzgodnionych procedur. W celu podkreślenia unikalnych cech wykonywania zlecenia uzgodnionych procedur w ED-4400 zaproponowano, aby przed przyjęciem zlecenia spełnione zostały następujące warunki akceptacji i kontynuacji zlecenia:
- Strona zlecająca potwierdza, że oczekiwane procedury, które mają być wykonane przez biegłego rewidenta, są odpowiednie dla celów wykonywania zlecenia uzgodnionych procedur;
 - Procedury i związane z nimi ustalenia mogą być opisane w sposób obiektywny, w sposób jasny, nie wprowadzający w błąd i nie podlegający różnym interpretacjom; oraz
 - Biegły rewident zapoznaje się z celem zlecenia i nie przyjmuje go, jeżeli pozna fakty lub okoliczności sugerujące, że proponowane procedury są nieodpowiednie do celu wykonywania zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

26. Respondenci zgodzili się z propozycją IAASB, aby wprowadzić warunki akceptacji i kontynuacji zlecenia. Respondenci przedstawili propozycje dotyczące dodatkowych warunków akceptacji i kontynuacji, takich jak wymóg, aby biegły rewident ustalił, że istnieje racjonalny cel zlecenia uzgodnionych procedur.
27. Respondenci wyrazili również obawę, że warunki akceptacji i kontynuacji zlecenia nie zapewniają elastyczności w odniesieniu do zmian, które mogą mieć miejsce w miarę postępu zlecenia (np. gdy uzgodnione procedury są modyfikowane w trakcie zlecenia).

Decyzje IAASB

¹² MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12(t)

28. IAASB zgodziła się z koncepcją leżącą u podstaw terminu „racjonalny cel” w zleceniu uzgodnionych procedur. Jednakże IAASB zwróciła uwagę, że termin ten jest zasadniczo kojarzony z usługami atestacyjnymi. W związku z tym IAASB wprowadziła elementy koncepcji „racjonalnego celu” do paragrafu A28 bez odwoływania się do konkretnego terminu.
29. W odniesieniu do obawy, że warunki akceptacji i kontynuacji zlecenia nie zapewniają elastyczności co do zmian, które mogą mieć miejsce w miarę postępu zlecenia, IAASB zauważyła, że paragraf A43 (dotyczący uzgadniania warunków zlecenia) zawiera przykład prostego i nieformalnego sposobu dokumentowania procedur, które zostały zmodyfikowane w trakcie zlecenia. IAASB rozważała różne sposoby wzmocnienia paragrafu A43 w celu dalszego podkreślenia iteracyjnego procesu uzgadniania i wykonywania procedur, takie jak przekazanie wytycznych, że biegły rewident może uzgodnić zmienione warunki zlecenia ze stroną zlecającą ustnie w trakcie realizacji zlecenia uzgodnionych procedur oraz uzyskać zaktualizowaną umowę lub inną formę pisemnego potwierdzenia przed zakończeniem zlecenia. IAASB zauważyła jednak, że takie wytyczne mogą być niewykonalne w niektórych systemach prawnych ze względu na przepisy dotyczące umów. Z tych względów IAASB postanowiła nie wprowadzać dalszych zmian do paragrafu A43 (z wyjątkiem kilku zmian redakcyjnych).
30. Dodatkowo, w odpowiedzi na sugestie respondentów ED-4400, IAASB zgodziła się na różne zmiany w wymogach w zakresie akceptacji i kontynuacji zlecenia oraz we wskazówkach dotyczących ich zastosowania, w tym:
 - Dodatkowe warunki w paragrafach 22(b), 22(d) i 22(e).
 - Wymóg (w paragrafie 23), aby partner wykonujący zlecenie podjął określone działania, jeśli partner wykonujący zlecenie uzyskał informacje, które spowodowałyby odmowę przyjęcia zlecenia wykonania uzgodnionych procedur przez firmę audytorską, gdyby informacje te były dostępne wcześniej.
 - Dalsze wskazówki i przykłady w paragrafach A34, A39, A41 i A44.

Strony zaangażowane w usługę wykonania uzgodnionych procedur

Podstawa

31. ED-4400 zawierał odniesienia do strony odpowiedzialnej. Jednakże termin ten nie został zdefiniowany w ED-4400.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

32. Respondenci zasugerowali dodanie definicji strony odpowiedzialnej. Ponadto respondenci zachęcili IAASB do dalszego rozważenia implikacji przypadku, gdy strona zlecająca nie jest stroną odpowiedzialną.

Decyzje IAASB

33. W odpowiedzi na otrzymane uwagi IAASB wprowadziła następujące zmiany w celu wyjaśnienia obowiązków biegłego rewidenta w odniesieniu do różnych stron zaangażowanych w zlecenie wykonania uzgodnionych procedur:
 - Dodano definicję strony odpowiedzialnej w paragrafie 13(l);

- Dodano wymóg zawarty w paragrafie 30(f), aby raport z wykonania uzgodnionych procedur zawierał stwierdzenie, że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia wykonania uzgodnionych procedur;
- Dodano paragraf A10 w celu wyjaśnienia, że w niektórych okolicznościach, mogą zostać uzgodnione procedury z zamierzonymi użytkownikami innymi niż strona zlecająca oraz zamierzeni użytkownicy, inni niż strona zlecająca, mogą także potwierdzić odpowiedniość procedur, a także dodano sformułowanie „(oraz, jeżeli to stosowne, inne strony)” w kluczowych obszarach standardu, w tym w definicjach, warunkach zlecenia i raporcie z wykonania uzgodnionych procedur (paragrafy 13(a), 13(b), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i) i 30(e)(iii)); oraz
- Zmieniono Załącznik 2 w celu zilustrowania, w jaki sposób zmiany te wpływają na raport z wykonania uzgodnionych procedur:
 - Przykład 1 – Strona zlecająca jest adresatem i jedynym zamierzonym użytkownikiem. Strona zlecająca nie jest stroną odpowiedzialną. Okoliczność ta występuje, gdy np. stroną zlecającą i zamierzonym użytkownikiem jest regulator, a jednostka nadzorowana przez regulatora jest stroną odpowiedzialną.
 - Przykład 2 – Strona zlecająca jest stroną odpowiedzialną. Zamierzony użytkownik, który jest inny niż strona zlecająca, jest oprócz strony zlecającej dodatkowym adresatem. Taka sytuacja ma miejsce, gdy np. regulator jest zamierzonym użytkownikiem, a jednostka nadzorowana przez regulatora jest stroną zlecającą i stroną odpowiedzialną.

Ustalenia

Podstawa

34. Dotychczasowy MSUPo 4400 odnosił się do „ustaleń faktycznych”. W odpowiedzi na obawę, że termin „ustalenia faktyczne” może sugerować, że mogą istnieć ustalenia, które nie są „faktyczne”, w projekcie ED-4400:
- Użyto terminu „ustalenia” zamiast „ustalenia faktyczne”;
 - Zamieszczono definicję ustaleń; oraz
 - Dodano wskazówki dotyczące zastosowania w celu wyjaśnienia, że faktyczne wyniki mogą być obiektywnie opisane i obiektywnie zweryfikowane, co oznacza, że oczekuje się, iż różni biegli rewidenci wykonujący te same procedury dojdą do tych samych wyników.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

35. Respondenci zgodzili się z terminem „ustalenia” z powodów przedstawionych w ED-4400. Jednakże inni respondenci woleli powrócić do terminu „ustalenia faktyczne”, zauważając, że definicja „ustaleń” nie jest dostępna dla stron zlecających lub innych zamierzonych użytkowników. W konsekwencji, brak terminu „faktyczne” może dać stronom zlecającym i innym zamierzonym użytkownikom wrażenie, że „ustalenia” mogą wykraczać poza te, które są z natury faktyczne.
36. Respondenci zasugerowali również, że definicja powinna dopuszczać większą elastyczność, na przykład poprzez zezwolenie biegłemu rewidentowi na przedstawienie podsumowania ustaleń.

Decyzje IAASB

37. Zgodnie z poglądem wyrażonym przez respondentów ED-4400, IAASB utrzymała użycie terminu „ustalenia”. Aby pomóc stronom zlecającym oraz innym zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu, że ustalenia mają charakter faktyczny, IAASB dodała paragrafy 24(f)(ii) oraz 30(e)(ii), które wymagają, aby umowa oraz raport z wykonania uzgodnionych procedur zawierały wyjaśnienie, że ustalenia są faktycznymi wynikami wykonania uzgodnionych procedur. Odpowiednie zmiany zostały wprowadzone do przykładów zawartych w Załącznikach 1 i 2.
38. W swoich rozważaniach IAASB zgodziła się, że umożliwienie biegłemu rewidentowi przedstawienia podsumowania ustaleń jest wartościowe. Jednakże, aby uniknąć błędnej interpretacji podsumowania, IAASB opracowała paragraf 32, w którym zawarła wymóg, aby:
 - Podsumowanie ustaleń było opisywane w sposób, który jest obiektywny, w kategoriach, które są jasne, niewprowadzające w błąd i nie podlegają różnym interpretacjom, oraz
 - Raport z wykonania uzgodnionych procedur zawierał stwierdzenie wskazujące, że przeczytanie podsumowania nie jest substytutem przeczytania pełnego raportu.
39. Oprócz powyższego, IAASB zgodziła się również na zmiany do następujących paragrafów:
 - Paragraf 13(f) – Usunięto termin „obiektywnie opisane” z definicji ustaleń. W opinii IAASB, chociaż ustalenia powinny być obiektywnie opisane, termin „ustalenia” powinien być zdefiniowany wyłącznie w odniesieniu do tego, co z natury rzeczy sprawia, że coś jest ustaleniem, a mianowicie „faktyczne wyniki wykonanych uzgodnionych procedur” oraz „możliwość obiektywnego zweryfikowania”. Ponadto warunki konieczne akceptacji i kontynuacji zlecenia wykonania uzgodnionych procedur wymagają już, aby procedury i związane z nimi ustalenia „mogły zostać opisane obiektywnie, w kategoriach, które są jasne, nie wprowadzające w błąd i nie podlegające różnym interpretacjom” (paragraf 22(c)).
 - Paragraf A13 – Wyjaśniono okoliczności, w których termin „ustalenia” może być zastąpiony terminem „ustalenia faktyczne”.

Pisemne oświadczenia

Podstawa

40. ED-4400 wymagał od biegłego rewidenta, aby rozważył, czy konieczne jest żądanie od strony zlecającej pisemnych oświadczeń. Wymóg ten został sformułowany przy użyciu zwrotu „rozważyć, czy jest konieczne” (w przeciwieństwie do wymogu, aby biegły rewident zażądał pisemnych oświadczeń), aby odzwierciedlić pogląd, że pisemne oświadczenia nie są zazwyczaj wymagane w ramach zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

41. Respondenci ED-4400 mieli sprzeczne poglądy. Niektórzy respondenci stwierdzili, że wymóg rozważenia, czy konieczne jest uzyskanie pisemnych oświadczeń wydaje się niewłaściwy, ponieważ pisemne oświadczenia mogą nigdy nie być „konieczne”, nawet jeśli biegli rewidentzi uznają je za pożądane. Inni zauważyli, że pisemne oświadczenia powinny być wymagane w przypadku wszystkich zleceń wykonania uzgodnionych procedur lub zasugerowali opracowanie wytycznych dotyczących okoliczności, w których pisemne oświadczenia mogą być odpowiednie.

Decyzje IAASB

42. IAASB nadal wspiera zasadę, zgodnie z którą od biegłego rewidenta wymaga się rozważenia, czy żądać pisemnych oświadczeń. Jednakże, aby podkreślić, że nie ma oczekiwania, aby biegły rewident żądał pisemnych oświadczeń w przypadku wszystkich zleceń wykonania uzgodnionych procedur, IAASB:
- Doprecyzowała paragraf 28, który wymaga od biegłego rewidenta rozważenia, czy zażądać pisemnych oświadczeń (w przeciwieństwie do rozważenia, czy konieczne jest żądanie pisemnych oświadczeń); oraz
 - Wzmocniła wskazówki dotyczące zastosowania (paragraf A45) poprzez wyjaśnienie, że żądanie pisemnych oświadczeń opiera się na decyzji biegłego rewidenta oraz poprzez zmianę przykładów w paragrafie A45, aby skupić się na szczególnych okolicznościach, w których biegły rewident może podjąć decyzję o żądaniu pisemnych oświadczeń (w przeciwieństwie do ogólnych przykładów, które mają zastosowanie do wszystkich zleceń wykonania uzgodnionych procedur).

Ekspert biegłego rewidenta

Podstawa

43. W ED-4400 wprowadzono wymogi i wskazówki dotyczące ich zastosowania, aby przekazać wytyczne co do tego, w jaki sposób ekspert biegłego rewidenta może pomagać biegłemu rewidentowi w wykonaniu uzgodnionych procedur. Podobnie jak w przypadku podejścia przyjętego w MSUA 3000 (zmienionym), jeżeli w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur znajduje się odniesienie do eksperta biegłego rewidenta, ED-4400 wymaga, aby sformułowania w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur nie sugerowały, że odpowiedzialność biegłego rewidenta jest ograniczona z powodu zaangażowania eksperta.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

44. Respondenci zgodzili się z uwzględnieniem kwestii wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta w ED-4400. Pojawiły się jednak obawy co do tego, czy biegły rewident może przyjąć odpowiednią odpowiedzialność za ustalenia w przypadku korzystania z pracy eksperta biegłego rewidenta oraz czy korzystanie z usług eksperta biegłego rewidenta może wiązać się z zastosowaniem znaczącego zawodowego osądu, wykraczającego poza przewidywane w ramach realizacji zlecenia uzgodnionych procedur.
45. Inne sugestie zgłoszone przez respondentów obejmowały:
- Doprecyzowanie definicji eksperta;
 - Wymóg uzgodnienia pracy, która ma zostać wykonana przez eksperta biegłego rewidenta;
 - Rozróżnienie różnych rodzajów ekspertów biegłych rewidentów oraz różnych sposobów, w jakie eksperci biegłych rewidentów mogą pomagać biegłym rewidentom; oraz
 - Wzmocnienie przykładu zaangażowania eksperta biegłego rewidenta w Załączniku 2, Przykładzie 2 do ED-4400.

Decyzje IAASB

46. W celu rozwiania obaw związanych z niemożnością przyjęcia przez biegłego rewidenta odpowiedniej odpowiedzialności za ustalenia w przypadku wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta, IAASB dodała:

- Paragraf 20, który wymaga od biegłego rewidenta, aby upewnił się, że będzie mógł zaangażować się w pracę eksperta biegłego rewidenta w zakresie, który jest wystarczający, aby przyjąć odpowiedzialność za ustalenia zawarte w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur.
 - Paragraf A27, aby podkreślić wagę możliwości przyjęcia przez biegłego rewidenta odpowiedzialności za ustalenia oraz przedstawić wskazówki dotyczące kroków, jakie może podjąć biegły rewident, jeśli nie jest w stanie tego zrobić.
 - Paragraf A58, aby przypomnieć biegłemu rewidentowi, że „ponosi wyłączną odpowiedzialność za ustalenia zawarte w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur i ta odpowiedzialność nie jest zmniejszona przez wykorzystanie eksperta biegłego rewidenta...”.
47. IAASB rozważyła obawy, że wykorzystanie eksperta biegłego rewidenta może sugerować, iż zlecenie wykonania uzgodnionych procedur wymaga zastosowania znaczącego zawodowego osądu. Zdaniem IAASB obawy te zostały złagodzone przez nowy wymóg zawarcia wyjaśnienia „ustaleń” w umowie i raporcie z wykonania uzgodnionych procedur (odpowiednio w paragrafach 24(f)(ii) i 30(e)(ii)), wraz z rozbudowaniem warunków akceptacji i kontynuacji zlecenia w paragrafach 21-23. Zmiany te wzmacniają założenie, że ustalenia muszą być opisane obiektywnie, w sposób jasny, nie wprowadzający w błąd i nie podlegający różnym interpretacjom.
48. W odpowiedzi na otrzymane uwagi, IAASB doprecyzowała definicję eksperta biegłego rewidenta (paragraf 13(ii)). Odniesienie do „wiedzy eksperckiej w dziedzinie innej niż atestacja i usługi pokrewne” ma na celu wyłączenie z jej zakresu wiedzy eksperckiej, którą zwykle posiada biegły rewident wykonujący zlecenie uzgodnionych procedur. Odniesienie do „wypełniania obowiązków biegłego rewidenta dla zlecenia wykonania uzgodnionych procedur” ma na celu uznanie faktu, że ekspert biegłego rewidenta może świadczyć inne usługi na rzecz strony zlecającej, które nie mają na celu pomocy w wykonaniu zlecenia uzgodnionych procedur. Na przykład, ekspert podatkowy może być zaangażowany w usługę kompilacji na rzecz strony zlecającej, a jednocześnie być ekspertem biegłego rewidenta dla celów zlecenia wykonania uzgodnionych procedur.
49. IAASB dodała paragrafy 29 b), A48-A49 i A50 w celu rozwiania wątpliwości związanych z uzgodnieniem prac, które mają być wykonane przez eksperta biegłego rewidenta. Przyjęte podejście jest podobne do podejścia przedstawionego w MSUA 3000 (zmienionym).
50. Aby wyjaśnić, w jaki sposób ekspert biegłego rewidenta może wspomagać biegłego rewidenta, IAASB dodała:
- Paragraf A46 w celu wyjaśnienia, że ekspert biegłego rewidenta może pomagać biegłemu rewidentowi w omówieniu ze stroną zlecającą uzgodnionych procedur, które mają zostać wykonane, lub w wykonaniu jednej lub większej liczby uzgodnionych procedur; oraz
 - Paragraf A47 w celu wprowadzenia rozróżnienia między wewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta, który jest częścią firmy audytorskiej, a zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.
51. IAASB wzmocniła przykład eksperta biegłego rewidenta w Przykładzie 2 w Załączniku 2 o eksperta pomagającego w tłumaczeniu dokumentacji księgowej, która została przedłożona w języku obcym.

Raport z wykonania uzgodnionych procedur

Podstawa

52. Obecnie obowiązujący standard MSUPo 4400 wymaga, aby raport biegłego rewidenta zawierał stwierdzenie, że raport jest adresowany wyłącznie do tych stron, które uzgodniły wykonanie procedur, ponieważ inne osoby, nieświadome powodów wykonania procedur, mogą błędnie zinterpretować wyniki. Standard nie mówił jasno o zakresie lub tożsamości „stron, które uzgodniły wykonanie procedur”. Wąska interpretacja zakładała, że raport z wykonania uzgodnionych procedur jest ograniczony do sygnatariuszy umowy. W odpowiedzi na szerokie obawy, że często pojawia się wymaganie dostarczenia raportów z wykonania uzgodnionych procedur użytkownikom, którzy nie są stronami umowy, ED-4400 nie wymagał, aby raport z wykonania uzgodnionych procedur zawierał oświadczenie, że dostęp do niego jest ograniczony. Jednakże we wskazówkach dotyczących zastosowania wyjaśniono, że zamieszczenie takiego oświadczenia zależy od uznania biegłego rewidenta, z uwzględnieniem lokalnych przepisów i regulacji.
53. W ED-4400 określono dodatkowe kwestie, które należy zawrzeć w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur w celu wzmocnienia przejrzystości zlecenia oraz przedstawiono nowe przykładowe raporty ilustrujące sposób, w jaki procedury i ustalenia mogą być opisane w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

54. Respondenci zgodzili się, że raport z wykonania uzgodnionych procedur nie powinien być ograniczony do stron, które uzgodniły wykonanie procedur, a także zgodzili się z proponowaną strukturą i treścią raportu z wykonania uzgodnionych procedur.
55. Przedstawiono jednak kilka sugestii dotyczących ulepszenia raportu z wykonania uzgodnionych procedur, w tym:
- Dodanie podtytułów do przykładowych raportów z wykonania uzgodnionych procedur;
 - Doprecyzowanie niektórych wymaganych oświadczeń w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur;
 - Zmianę wymogu dotyczącego daty raportu z wykonania uzgodnionych procedur w celu umożliwienia pewnej elastyczności w datowaniu raportu z wykonania uzgodnionych procedur; oraz
 - Przekazanie wytycznych dotyczących szczególnych okoliczności, takich jak umieszczenie w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur informacji wrażliwych lub poufnych.

Decyzje IAASB

56. Zgodnie z poglądami wyrażonymi przez respondentów w sprawie projektu ED-4400, IAASB utrzymała podejście polegające na niewymaganiu umieszczania ograniczeń dostępu w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur. W celu przekazania wskazówek co do czynników, które biegły rewident może rozważyć przy podejmowaniu decyzji o ograniczeniu dostępu do raportu z wykonania uzgodnionych procedur oraz w celu odniesienia się do innych sugestii dotyczących ograniczeń w wykorzystaniu lub rozpowszechnianiu raportu z wykonania uzgodnionych procedur, IAASB dodała:
- Materiał w paragrafie A53, aby wyjaśnić, że w niektórych systemach prawnych może być możliwe ograniczenie możliwości wykorzystania raportu z wykonania uzgodnionych procedur,

ale nie jego rozpowszechniania. W innych systemach prawnych możliwe jest ograniczenie rozpowszechniania raportu z wykonania uzgodnionych procedur, ale nie jego wykorzystania; oraz

- Paragraf A54 w celu przekazania w nim wskazówek co do czynników, które biegły rewident może rozważyć przy podejmowaniu decyzji o ograniczeniu możliwości rozpowszechniania lub wykorzystania raportu z wykonania uzgodnionych procedur.
57. W odpowiedzi na uwagi respondentów dotyczące struktury i treści raportu z wykonania uzgodnionych procedur, IAASB wprowadziła następujące zmiany (oprócz zmian omówionych wcześniej):
- Dodano podtytuły do przykładowych raportów z wykonania uzgodnionych procedur.
 - Zastąpiono stwierdzenie „usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest usługą dającą racjonalną lub ograniczoną pewność...” w paragrafie 30(i) stwierdzeniem „usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest usługą atestacyjną...”. Zmiana ta jest odpowiedzią na obawę, że sformułowanie „racjonalna lub ograniczona pewność” może nie być dobrze rozumiane przez zamierzonych użytkowników.
 - Zmieniono paragraf 33 w taki sposób, aby wymagał od biegłego rewidenta opatrzenia raportu z wykonania uzgodnionych procedur datą nie wcześniejszą niż dzień, w którym biegły rewident zakończył działania w ramach usługi wykonania uzgodnionych procedur. Zmiana ta ma na celu potwierdzenie, że datowanie raportu z wykonania uzgodnionych procedur na ten sam dzień, w którym zakończono zlecenie wykonania uzgodnionych procedur (co było wymagane przez ED-4400), nie zawsze jest wykonalne w praktyce.
 - Dodano paragraf A55 w celu uwzględnienia wątpliwości związanych z włączeniem informacji wrażliwych lub poufnych do raportu z wykonania uzgodnionych procedur.
 - Dodano paragraf A56 w celu przekazania wskazówek dotyczących okoliczności, w których biegły rewident może chcieć zidentyfikować wszelkie procedury uzgodnione w pierwotnych warunkach zlecenia, które nie mogły zostać wykonane lub zostały zmodyfikowane, a także wskazać przyczyny powstania takiej sytuacji.

Wartość i ograniczenia zlecenia wykonania uzgodnionych procedur

Podstawa

58. Paragrafy wprowadzające w ED-4400 zawierały krótki opis charakteru zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. Paragrafy wprowadzające nie zawierały porównania pomiędzy usługami wykonania uzgodnionych procedur a usługami atestacyjnymi.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

59. Respondenci podkreślali znaczenie edukowania opinii publicznej w zakresie wartości i ograniczeń usług wykonania uzgodnionych procedur, w tym tego, czym usługi wykonania uzgodnionych procedur różnią się od usług atestacyjnych. Respondenci sugerowali, aby:
- Wzmocnić opis usługi wykonania uzgodnionych procedur w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur, włączając informacje o tym, czym są ustalenia oraz o różnych stronach usługi wykonania uzgodnionych procedur; oraz

- Opracować materiały wdrożeniowe na temat wartości i ograniczeń zlecenia wykonania uzgodnionych procedur, w szczególności na temat różnic pomiędzy usługą wykonania uzgodnionych procedur a usługą atestacyjną.

Decyzje IAASB

60. IAASB wzmocniła opis usługi wykonania uzgodnionych procedur w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur poprzez wprowadzenie wymogu:
- Wyjaśnienia, że ustalenia są faktycznymi wynikami przeprowadzonej usługi uzgodnionych procedur zgodnie z paragrafem 30(e)(ii); oraz
 - Oświadczenia w paragrafie 30(f), że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, odnośnie którego wykonywane są uzgodnione procedury.
61. IAASB rozważyła zasadność włączenia do MSUPo 4400 (zmienionego) materiału na temat różnic pomiędzy usługami wykonania uzgodnionych procedur a usługami atestacyjnymi i postanowiła, że materiały takie nie zostaną włączone do standardu. W swoich rozważaniach IAASB zauważyła, że włączenie do standardu materiału dotyczącego różnic pomiędzy usługami wykonania uzgodnionych procedur a usługami atestacyjnymi może powodować dezorientację wśród tych biegłych rewidentów, którzy zazwyczaj nie wykonują usług atestacyjnych. W związku z tym IAASB uznała, że materiał wprowadzający zawarty w paragrafie 6 jest wystarczający, jeśli chodzi o rozróżnienie, że „usługa wykonania uzgodnionych procedur nie jest badaniem, przeglądem ani inną usługą atestacyjną. Usługa wykonania uzgodnionych procedur nie dotyczy uzyskiwania dowodów w celu wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii lub wniosku atestacyjnego w jakiegokolwiek formie.”

Kwestie interesu publicznego PIOB dotyczące MSUPo 4400 (zmienionego)
(opublikowane w lutym 2020 r.)

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
<i>Zawodowy osąd</i> Pomocne byłoby bardziej przejrzyste wyjaśnienie zakresu, w jakim stosuje się zawodowy osąd przy wykonywaniu uzgodnionych procedur w porównaniu z usługą atestacyjną. IAASB przygotowała projekt tekstu, który wyjaśnia różnicę pomiędzy usługą atestacyjną a usługą wykonania uzgodnionych procedur. Pierwotna propozycja wyłączenia zawodowego osądu przy wykonywaniu usługi uzgodnionych procedur została wycofana w ostatecznej wersji tekstu. Zgodnie z zaleceniami ostateczna wersja standardu wymaga stosowania zawodowego osądu na wszystkich etapach usługi wykonania uzgodnionych procedur.	Stosowanie zawodowego osądu podczas wykonywania usług uzgodnionych procedur zostało rozważone i omówione, jak wyjaśniono w paragrafach 20-24 niniejszym „Uzasadnieniu wniosków”. IAASB zauważa, że ostateczny standard zaspokaja w tym względzie interes publiczny PIOB.
<i>Przejrzystość w ujawnianiu braku niezależności biegłego rewidenta</i> Usługa wykonania uzgodnionych procedur wymaga, aby biegły rewident był obiektywny, ale nie niezależny. W każdym przypadku, gdy niezależność nie jest wymagana, korzystne byłoby ujawnienie, czy dany biegły rewident jest niezależny, czy też nie, w celu zachowania przejrzystości. Ostateczny tekst standardu wymaga od biegłego rewidenta ujawnienia informacji o niezależności lub jej braku.	W ostatecznym tekście standardu w paragrafie 30(I) zawarto wymóg, aby raport z wykonania uzgodnionych procedur zawierał następujące informacje dotyczące 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. Od biegłego rewidenta wymaga się zachowania obiektywizmu zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. Natomiast może on, ale nie musi mieć

	obowiązku przestrzegania określonych wymogów niezależności. Wobec braku wymogów niezależności w odniesieniu do zleceń wykonania uzgodnionych procedur, nie istnieją kryteria, na podstawie których biegły rewident może określić, czy jest lub nie jest niezależny do celów zlecenia wykonania uzgodnionych procedur. W związku z tym ujawnienie w raporcie z uzgodnionych procedur, że biegły rewident jest lub nie jest niezależny, może być mylące dla odbiorców raportu. Należy raczej skupić się na tym, czy od biegłego rewidenta wymaga się spełnienia określonych wymogów niezależności i potwierdzenia tego w raporcie z wykonania uzgodnionych procedur. Jeżeli nie ma obowiązku, aby biegły rewident przestrzegał określonych wymogów niezależności (czy to wymogów „zewnętrznych”, czy też uzgodnionych w Warunkach umowy), zdaniem IAASB wystarczy proste stwierdzenie, że biegły rewident nie musi przestrzegać wymogów niezależności. Takie stwierdzenie stanowiłoby również sygnał dla zamierzonych użytkowników, którzy mogą zakładać, że biegły rewident jest „niezależny”. IAASB dodała do wskazówek dotyczących zastosowania (paragrafy A37 i A38), aby podczas procesu akceptacji i kontynuacji zlecenia biegły rewident rozważył, czy właściwa może być dyskusja ze stroną zlecającą dotycząca przestrzegania przez biegłego rewidenta pewnych zidentyfikowanych wymogów niezależności. Na podstawie dyskusji ze stroną zlecającą biegły rewident może zgodzić się na wpisanie do warunków zlecenia, że biegły rewident będzie przestrzegał odpowiednich wymogów niezależności. W takiej sytuacji raport z wykonania uzgodnionych procedur powinien zawierać stwierdzenie, że biegły rewident jest zobowiązany do przestrzegania wymogów niezależności oraz określać stosowne wymogi niezależności.
--	--

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants® lub IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiekolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Copyright © luty 2020, IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

W celu uzyskania informacji na temat praw autorskich, znaków towarowych i zgód proszę wejść do [permissions](#) lub skontaktować się z permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Uzasadnienie wniosków: Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (MSUPo) 4400 (zmieniony), Usługi wykonania uzgodnionych procedur* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants w lutym 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 *Uzasadnienie wniosków: Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (MSUPo) 4400 (zmieniony), Usługi wykonania uzgodnionych procedur* w języku angielskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Uzasadnienie wniosków: Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (MSUPo) 4400 (zmieniony), Usługi wykonania uzgodnionych procedur* w języku polskim © 2021 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: Basis for Conclusion: International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised) *Agreed-Upon Procedures Engagements*, February 2020.

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



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.iasb.org