

Załącznik nr 3.3 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 3402**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3402 (IAASB)**

**RAPORTY ATESTACYJNE  
NA TEMAT KONTROLI  
W ORGANIZACJACH USŁUGOWYCH**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH (MSUA) 3402

### RAPORTY ATESTACYJNE NA TEMAT KONTROLI W ORGANIZACJACH USŁUGOWYCH

(Stosuje się przy sporządzaniu raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej za okresy kończące się 15 czerwca 2011 r. lub później)

#### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego standardu	1–6
Data wejścia w życie	7
<b>Cele</b>	8
<b>Definicje</b>	9
<b>Wymogi</b>	
MSUA 3000	10
Wymogi etyczne	11
Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór	12
Akceptacja i kontynuacja zlecenia	13–14
Ocena odpowiedniości kryteriów	15–18
Istotność	19
Osiągnięcie zrozumienia systemu organizacji usługowej	20
Uzyskanie dowodów dotyczących opisu	21–22
Uzyskanie dowodów dotyczących projektu kontroli	23
Uzyskanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli	24–29
Wyniki prac audytu wewnętrznego	30–37
Pisemne oświadczenia	38–40
Inne informacje	41–42
Zdarzenia po dacie raportu	43–44
Dokumentacja	45–52
Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej	53–55
Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się.	56
<b>Zastosowanie i inne materiały objaśniające</b>	
Zakres niniejszego standardu	A1–A2
Definicje	A3–A4
Wymogi etyczne	A5
Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór	A6
Akceptacja i kontynuacja zlecenia	A7–A12
Ocena odpowiedniości kryteriów	A13–A15
Istotność	A16–A18
Osiągnięcie zrozumienia systemu organizacji usługowej	A19–A20
Uzyskanie dowodów dotyczących opisu	A21–A24
Uzyskanie dowodów dotyczących projektu kontroli	A25–A27
Uzyskanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli	A28–A36
Wyniki pracy audytu wewnętrznego	A37–A41
Pisemne oświadczenia	A42–A43
Inne informacje	A44–A45
Dokumentacja	A46
Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej	A47–A52
Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się	A53
<b>Załącznik 1:</b> Przykład stwierdzeń organizacji usługowej	
<b>Załącznik 2:</b> Przykłady raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej	
<b>Załącznik 3:</b> Przykłady zmodyfikowanych raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej	

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3402, *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych*, należy czytać w kontekście *Przedmowy do międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych*.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych wykonywanych przez biegłych rewidentów<sup>1</sup>, którzy dostarczają raport do wykorzystania przez jednostki korzystające z organizacji usługowej oraz ich biegłych rewidentów na temat kontroli w organizacji usługowej, która świadczy na rzecz jednostek korzystających usługi, które prawdopodobnie mogą mieć znaczenie dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających w takim zakresie, w jakim dotyczą ich sprawozdawczości finansowej. Standard niniejszy stanowi uzupełnienie MSB 402<sup>2</sup> w tym sensie, iż raporty sporządzone zgodnie z niniejszym standardem mogą dostarczać odpowiednich dowodów wymaganych przez MSB 402 (zob. par. A1).

2. *Międzynarodowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne) określają, że usługi atestacyjne mogą dostarczać „wystarczającej pewności” lub „ograniczonej pewności”, że usługa atestacyjna może być „oparta na stwierdzeniach” lub może być usługą atestacyjną o charakterze „raportowania bezpośredniego” oraz, że wniosek atestacyjny w przypadku usługi atestacyjnej opartej na stwierdzeniach może być wyrażony albo w kontekście stwierdzenia strony odpowiedzialnej albo odnosić się bezpośrednio do przedmiotowego zagadnienia i kryteriów<sup>3</sup>. Niniejszy standard dotyczy jedynie usług atestacyjnych opartych na stwierdzeniach dających wystarczającą pewność, w przypadku których sformułowany wniosek atestacyjny odnosi się bezpośrednio do przedmiotowego zagadnienia i kryteriów<sup>4</sup>.

3. Niniejszy standard ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy organizacja usługowa jest odpowiedzialna lub na innej podstawie może sformułować stwierdzenie dotyczące odpowiedności projektu kontroli. Niniejszy standard nie ma zastosowania w odniesieniu do zleceń atestacyjnych przeprowadzonych w celu:

(a) sporządzenia raportu wyłącznie na temat tego, czy kontrole w organizacji usługowej działały zgodnie z opisem, lub

(b) sporządzenia raportu na temat kontroli w organizacji usługowej innych niż kontrole powiązane z usługą, która prawdopodobnie może mieć znaczenie dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających z organizacji usługowej w zakresie, w jakim dotyczy jej sprawozdawczości finansowej (np. kontrole mające wpływ na produkcję lub kontrolę jakości w jednostkach korzystających z organizacji usługowej).

Niniejszy standard dostarcza jednak niektóre wytyczne dotyczące takich usług wykonywanych zgodnie z MSUA 3000<sup>5</sup> (zob. par. A2).

4. Oprócz sporządzenia sprawozdania atestacyjnego na temat kontroli biegły rewident organizacji usługowej może być także poproszony o sporządzenie następujących sprawozdań, które nie są przedmiotem niniejszego standardu:

(a) sprawozdania na temat transakcji lub sald jednostki, których rejestr jest prowadzony przez organizację usługową lub

(b) sprawozdania na temat kontroli organizacji usługowej, sporządzonego zgodnie z ustalonymi procedurami.

### *Powiązania z innymi dokumentami*

5. Przeprowadzanie zleceń atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej przestrzegania postanowień MSUA 3000. MSUA 3000 zawiera wymogi dotyczące takich zagadnień, jak akceptacja zlecenia, planowanie, dowody i dokumentacja, które to wymogi mają zastosowanie do wszystkich zleceń atestacyjnych, w tym zleceń przeprowadzanych zgodnie z niniejszym standardem. Niniejszy standard rozszerza, w jaki sposób należy stosować zapisy MSUA 3000 w odniesieniu do zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność, którego celem jest sporządzenie raportu na temat kontroli w organizacji usługowej. Ramowe założenia atestacyjne, które definiują i opisują elementy i cele zlecenia atestacyjnego, wprowadzają kontekst dla zrozumienia niniejszego standardu i MSUA 3000.

6. Przestrzeganie MSUA 3000 wymaga – między innymi – aby biegły rewident organizacji usługowej przestrzegał *Kodeksu etyki dla zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów

---

<sup>1</sup> *Kodeks etyki dla zawodowych księgowych* (Kodeks etyki) wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych definiuje zawodowego księgowego jako „osobę będącą członkiem organizacji członkowskiej IFAC”, a zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód jako „zawodowego księgowego, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (np. rewizja finansowa, podatki lub doradztwo) zatrudnionego w podmiocie świadczącym profesjonalne usługi. Termin ten ma również zastosowanie do podmiotu założonego przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód”.

<sup>2</sup> MSB 402, *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej*.

<sup>3</sup> Ramowe założenia atestacyjne, paragrafy 10, 11 i 57.

<sup>4</sup> Paragrafy 13 i 52(k) niniejszego standardu.

<sup>5</sup> MSUA 3000, *Zlecenia atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*.

Etycznych - IESBA (Kodeks IESBA) oraz wdrożył procedury kontroli jakości mające zastosowanie do danego zlecenia<sup>6</sup>.

### Data wejścia w życie

7. Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do raportów atestacyjnych biegłych rewidentów organizacji usługowych sporządzonych za okresy zakończone 15 czerwca 2011 r. lub później.

### Cele

8. Celami biegłego rewidenta organizacji usługowej są:

(a) uzyskanie wystarczającej pewności, czy we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie odpowiednich kryteriów:

(i) opracowany przez organizację usługową opis jej systemu rzetelnie prezentuje system zaprojektowany i wdrożony, w oznaczonym przedziale czasu (lub na konkretną datę - w przypadku wydania raportu typu 1.),

(ii) kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane w oznaczonym przedziale czasu (lub na konkretną datę - w przypadku wydania raportu typu 1.),

(iii) kontrole działały skutecznie, aby dać wystarczającą pewność, że cele kontroli, określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, zostały osiągnięte w oznaczonym przedziale czasu - gdy obejmuje to zakres zlecenia atestacyjnego;

(b) wydanie raportu na temat zagadnień wskazanych w punkcie (a) powyżej zgodnie z ustaleniami biegłego rewidenta organizacji usługowej.

### Definicje

9. Na potrzeby niniejszego standardu następujące terminy mają znaczenia przypisane poniżej:

(a) **metoda wyłączenia** – metoda podejścia do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, w myśl której opracowany przez organizację usługową opis jej systemu obejmuje charakter usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, ale stosowne cele kontroli i powiązane kontrole w organizacji podwykonawczej są wyłączone z opisu organizacji usługowej dotyczącego jej systemu, jak również z zakresu zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej. Opracowany przez organizację usługową opis jej systemu oraz zakres zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej obejmują kontrole w organizacji usługowej służące monitorowaniu skuteczności kontroli w organizacji podwykonawczej, co może obejmować przegląd przez organizację usługową raportu atestacyjnego na temat kontroli w organizacji podwykonawczej;

(b) **kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej** – kontrole, które zgodnie z założeniami organizacji usługowej przy projektowaniu jej usług, zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z jej usług oraz które, jeśli okażą się niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opisie systemu, opracowanym przez organizację usługową, zostały w tym opisie zidentyfikowane;

(c) **cel kontroli** – cel lub przeznaczenie określonego aspektu kontroli. Cele kontroli są powiązane z ryzykami, które kontrole te mają ograniczać;

(d) **kontrole w organizacji usługowej** – kontrole osiągania celu kontroli, który jest przedmiotem raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej (zob. par. A3);

(e) **kontrole w organizacji podwykonawczej** - kontrole w organizacji podwykonawczej mające dać wystarczającą pewność, że cel kontroli został osiągnięty;

(f) **kryteria** – wzorce służące do oceny lub pomiaru zagadnienia, będącego przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmujące, tam gdzie to stosowne, progi referencyjne prezentacji i ujawniania;

(g) **metoda włączenia** – metoda podejścia do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, w myśl której opis systemu opracowany przez organizację usługową obejmuje charakter usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, a stosowne cele kontroli i powiązane kontrole w tej organizacji podwykonawczej są objęte opisem systemu organizacji usługowej oraz zakresem zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej (zob. par. A4);

(h) **funkcja audytu wewnętrznego** - działalność oceniająca, ustanowiona lub dostarczana w formie usługi na rzecz organizacji usługowej. Jej funkcje obejmują między innymi sprawdzanie, ocenę i monitorowanie adekwatności i skuteczności kontroli wewnętrznej;

(i) **audytorzy wewnętrzni** - osoby wykonujące działania funkcji audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni mogą być zatrudnieni w departamencie audytu wewnętrznego lub równoważnej funkcji;

(j) **raport na temat opisu i projektu kontroli w organizacji usługowej** (który w niniejszym standardzie określany jest jako „raport typu 1.”). Raport, który obejmuje:

(i) opracowany przez organizację usługową opis jej systemu,

(ii) pisemne stwierdzenie organizacji usługowej, że we wszystkich istotnych aspektach oraz na podstawie

---

<sup>6</sup> MSUA 3000, paragrafy 4 i 6.

odpowiednich kryteriów:

a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określonej dacie,

b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, zostały odpowiednio zaprojektowane na określoną datę oraz

(iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który przekazuje wystarczającą pewność co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–b;

(k) **raport na temat opisu, projektu i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej** (które w niniejszym standardzie określone jest jako „raport typu 2.”). Raport ten obejmuje:

(i) opracowany przez organizację usługową opis jej systemu,

(ii) pisemne stwierdzenie organizacji usługowej, że we wszystkich istotnych aspektach oraz na podstawie odpowiednich kryteriów:

a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i był wdrożony w oznaczonym przedziale czasu,

b. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu były odpowiednio zaprojektowane w oznaczonym przedziale czasu oraz

c. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu skutecznie działały w oznaczonym przedziale czasu oraz

(iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który:

a. przekazuje wystarczającą pewność co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–c oraz

b. zawiera opis testów kontroli i ich rezultaty;

(l) **biegły rewident organizacji usługowej** – zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, który na zlecenie organizacji usługowej dostarcza raport atestacyjny na temat kontroli w organizacji usługowej;

(m) **organizacja usługowa** – organizacja będąca stroną trzecią (lub część organizacji będącej stroną trzecią), która jednostkom korzystającym z organizacji usługowej świadczy usługi, które prawdopodobnie są stosowne dla kontroli wewnętrznej tych jednostek w takim zakresie, w jakim dotyczy ich sprawozdawczości finansowej;

(n) **system organizacji usługowej (lub system)** – polityki i procedury zaprojektowane i wdrożone przez organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowej usług, objętych sprawozdaniem atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej. Opracowany przez organizację usługową opis jej systemu obejmuje identyfikację: objętych nim usług; okresu, lub w przypadku raportu typu 1., daty, do której opis się odnosi; celów kontroli; oraz powiązanych kontroli;

(o) **stwierdzenie organizacji usługowej** – pisemne stwierdzenie dotyczące zagadnień omówionych w paragrafie 9(k)(ii) (albo w paragrafie 9(j)(ii) w przypadku raportu typu 1.);

(p) **organizacja podwykonawcza** – organizacja usługowa, z której usług korzysta inna organizacja usługowa, w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających z usług organizacji usługowej niektórych usług, które prawdopodobnie są stosowne dla kontroli wewnętrznej tych jednostek w takim zakresie w jakim dotyczą ich sprawozdawczości finansowej;

(q) **test kontroli** – procedura zaprojektowana dla oceny skuteczności działania kontroli w osiągnięciu celów kontroli, określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu;

(r) **biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej** – biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej<sup>7</sup>;

(s) **jednostka korzystająca z organizacji usługowej** – jednostka, która korzysta z organizacji usługowej.

### **MSUA 3000**

10. Biegły rewident organizacji usługowej nie może oświadczyć, iż przestrzegał niniejszego standardu, jeśli nie przestrzegał wymogów niniejszego standardu i MSUA 3000.

### **Wymogi etyczne**

11. Biegły rewident przestrzega stosownych wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności związanej z wykonywaniem usług atestacyjnych (zob. par. A5).

### **Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór**

12. Tam, gdzie niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej kierowania zapytań, żądania oświadczeń, komunikowania się lub innego współdziałania z organizacją usługową, biegły rewident organizacji usługowej ustala odpowiednią osobę (osoby) z grona kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, z którą będzie współdziałał. Obejmuje to rozważenie, która osoba (osoby) ma(-ją) odpowiedni zakres obowiązków i wiedzę na temat określonych zagadnień (zob. par. A6).

---

<sup>7</sup> W przypadku organizacji podwykonawczej, biegły rewident organizacji usługowej, która korzysta z usług organizacji podwykonawczej, jest także biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

### **Akceptacja i kontynuacja**

13. Przed wyrażeniem zgody na akceptację lub kontynuację zlecenia biegły rewident organizacji usługowej:

(a) ustala czy:

(i) biegły rewident organizacji usługowej posiada zdolności i kompetencje do wykonania zlecenia (zob. par. A7),

(ii) kryteria, które zostaną zastosowane przez organizację usługową do opracowania opisu jej systemu będą odpowiednie i dostępne dla jednostek korzystających z organizacji usługowej i dla ich biegłych rewidentów oraz

(iii) zakres zlecenia i opracowany przez organizację usługową opis jej systemu nie będą na tyle ograniczone, aby być prawdopodobnie nieprzydatne dla jednostek korzystających z organizacji usługowej i ich biegłych rewidentów;

(b) uzyskuje od organizacji usługowej zgodę, że potwierdza i rozumie ona swoją odpowiedzialność za:

(i) opracowanie opisu swojego systemu oraz za załączone stwierdzenie organizacji usługowej, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i stwierdzenia (zob. par. A8),

(ii) przyjęcie racjonalnej podstawy dla sformułowania stwierdzenia organizacji usługowej, załączonego do opisu jej systemu (zob. par. A9),

(iii) przedstawienie w stwierdzeniu organizacji usługowej kryteriów przyjętych do sporządzenia opisu jej systemu,

(iv) stwierdzenie w opisie jej systemu:

a. celów kontroli oraz

b. jeśli cele te zostały określone przez prawo lub regulacje lub inną stronę (np. grupę użytkowników lub organizację zawodową) - stronę, która cele te określiła,

(v) identyfikację ryzyk zagrażających osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu, oraz za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, dla dostarczenia wystarczającej pewności, że ryzyka te nie zagrażą osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie jej systemu, i dzięki temu wyznaczone cele kontroli będą osiągnięte oraz (zob. par. A10)

(vi) dostarczenie biegłemu rewidentowi organizacji usługowej:

a. dostępu do wszelkich informacji, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne kwestie, w tym umowy na poziomie usług, w przypadku których organizacja usługowa jest świadoma, że są one stosowne dla opisu systemu organizacji usługowej i załączonego stwierdzenia organizacji usługowej,

b. dodatkowych informacji, których biegły rewident organizacji usługowej może żądać od organizacji usługowej na potrzeby zlecenia atestacyjnego oraz

c. nieograniczonego dostępu do osób z organizacji usługowej, od których uzyskanie dowodów biegły rewident organizacji usługowej uzna za konieczne.

### *Akceptacja zmiany warunków zlecenia*

14. Jeżeli organizacja usługowa prosi o zmianę zakresu zlecenia przed zakończeniem zlecenia, biegły rewident organizacji usługowej upewnia się, że istnieje racjonalne uzasadnienie dla tej zmiany (zob. par. A11-A12).

### **Ocena odpowiedniości kryteriów**

15. Zgodnie z wymogami MSUA 3000 biegły rewident organizacji usługowej ocenia, czy organizacja usługowa posługuje się odpowiednimi kryteriami przy opracowywaniu opisu swojego systemu, ocenie odpowiedniości zaprojektowania kontroli oraz, w przypadku sporządzania raportu typu 2., przy ocenie skuteczności działania kontroli<sup>8</sup>.

16. Oceniając odpowiedniość kryteriów służących do oceny opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy kryteria obejmują przynajmniej następujące kwestie:

(a) czy opis prezentuje sposób, w jaki system organizacji usługowej został zaprojektowany i wdrożony, w tym odpowiednio:

(i) rodzaje świadczonych usług, w tym, odpowiednio, rodzaje przetwarzanych transakcji,

(ii) procedury w ramach zarówno systemów informacyjnych, jak i systemów ręcznych, za pomocą których usługi są świadczone, w tym odpowiednio procedury, za pomocą których transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane - jeśli to niezbędne oraz przenoszone do sprawozdań i innych informacji sporządzanych na potrzeby jednostek korzystających z organizacji usługowych,

(iii) powiązane zapisy i informacje wspierające, w tym odpowiednio, dokumentacja księgowa, informacje wspierające i poszczególne konta, służące inicjowaniu, rejestrowaniu, przetwarzaniu i wykazywaniu transakcji; obejmuje to również korygowanie błędnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do sprawozdań i innych informacji, sporządzanych na potrzeby jednostek korzystających z organizacji usługowych,

(iv) jak system organizacji usługowej odnosi się do znaczących zdarzeń i warunków, innych niż transakcje,

---

<sup>8</sup> MSUA 3000, paragraf 19.

(v) proces zastosowany do sporządzania sprawozdań i innych informacji na potrzeby jednostek korzystających z organizacji usługowych,

(vi) szczególne cele kontroli oraz kontrole zaprojektowane na potrzeby osiągnięcia tych celów,

(vii) kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, które zostały wzięte pod uwagę przy projektowaniu kontroli oraz

(viii) pozostałe aspekty środowiska kontroli organizacji usługowej, proces oceny ryzyka, system informacyjny (obejmujący powiązane procesy gospodarcze) oraz komunikację, czynności kontrolne i kontrole monitorujące, które są stosowne dla świadczonych usług;

(b) w przypadku raportu typu 2, czy opis obejmuje stosowne szczegóły dotyczące zmian w systemie organizacji usługowej, wprowadzone w okresie objętym opisem;

(c) czy opis pomija lub zniekształca informacje stosowne dla zakresu systemu organizacji usługowej objętego opisem, potwierdzając jednocześnie, że opis ten został opracowany w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb szerokiego kręgu jednostek korzystających z organizacji usługowej i ich biegłych rewidentów i dlatego może nie obejmować każdego aspektu systemu organizacji usługowej, który każda pojedyncza jednostka korzystająca z organizacji usługowej i jej biegły rewident mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku.

17. Oceniając odpowiedniość kryteriów dla oceny projektu kontroli, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy kryteria obejmują co najmniej stwierdzenie, czy:

(a) organizacja usługowa zidentyfikowała ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie jej systemu oraz

(b) kontrole zidentyfikowane w tym opisie, jeżeli będą działać zgodnie z tym jak zostały opisane, dostarczą wystarczającej pewności, że ryzyka te nie ograniczą osiągnięcia określonych celów kontroli.

18. Oceniając odpowiedniość kryteriów dla oceny skuteczności działania kontroli w dostarczaniu wystarczającej pewności, że określone cele kontroli zidentyfikowane w opisie zostaną osiągnięte, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy kryteria obejmują co najmniej ustalenie, czy kontrole były spójnie stosowane, zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, w oznaczonym przedziale czasu. Obejmuje to ustalenie, czy ręczne kontrole były stosowane przez osoby posiadające odpowiednie kompetencje i uprawnienia (zob. par. A13-A15).

### **Istotność**

19. Planując i wykonując zlecenie, biegły rewident organizacji usługowej rozważa istotność w odniesieniu do rzetelnej prezentacji opisu, odpowiedniości zaprojektowania kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2., skuteczności działania kontroli (zob. par. A16–A18).

### **Osiągnięcie zrozumienia systemu organizacji usługowej**

20. Biegły rewident organizacji usługowej osiąga zrozumienie jej systemu, w tym kontroli objętych zakresem zlecenia (zob. par. A19–A20).

### **Uzyskanie dowodów dotyczących opisu**

21. Biegły rewident organizacji usługowej uzyskuje i zapoznaje się z opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu, a także ocenia, czy aspekty opisu objęte zakresem zlecenia, są rzetelnie zaprezentowane, w tym czy (zob. par. A21–A22):

(a) cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu są racjonalne w danych okolicznościach (zob. par. A23),

(b) kontrole zidentyfikowane w tym opisie zostały wdrożone,

(c) kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli występują, zostały adekwatnie opisane oraz

(d) usługi świadczone przez organizację podwykonawczą, jeżeli występują, zostały adekwatnie opisane, w tym czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia, czy wyłączenia.

22. Biegły rewident organizacji usługowej, za pomocą innych procedur w połączeniu z zapytaniami ustala, czy system organizacji usługowej został wdrożony. Te inne procedury obejmują obserwację oraz inspekcję zapisów i innej dokumentacji, w odniesieniu do sposobu działania systemu organizacji usługowej oraz stosowanych kontroli (zob. par. A24).

### **Uzyskanie dowodów dotyczących projektu kontroli**

23. Biegły rewident organizacji usługowej ustala, które z kontroli w organizacji usługowej są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu oraz ocenia, czy kontrole te zostały odpowiednio zaprojektowane. Ustalenie to obejmuje (zob. par. A25–A27):

(a) zidentyfikowanie ryzyk, które zagrażają osiągnięciu celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu oraz

(b) ocenę powiązania kontroli, zidentyfikowanych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, z tymi ryzykami.

### **Uzyskanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli**

24. Sporządzając raport typu 2 biegły rewident organizacji usługowej przeprowadza test tych kontroli, które uznał za niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli, określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu oraz ocenia skuteczność ich działania w danym okresie. Uzyskane w poprzednich okresach dowody zadawalającego działania kontroli w tych okresach nie stanowią podstawy do ograniczenia testów, nawet jeśli są uzupełnione o dowody uzyskane w bieżącym okresie (zob. par. A28–A32).

25. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident organizacji usługowej:

- (a) przeprowadza inne procedury w połączeniu z zapytaniami służącymi uzyskaniu dowodów dotyczących:
  - (i) sposobu, w jaki kontrola była stosowana,
  - (ii) spójności, z jaką kontrola była stosowana oraz
  - (iii) przez kogo lub za pomocą jakich środków kontrola była stosowana;
- (b) ustala, czy kontrole podlegające testowaniu zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeśli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów wspierających skuteczność działania tych kontroli pośrednich oraz (zob. par. A33–A34);
- (c) ustala sposoby doboru pozycji do testów, które są skuteczne w osiąganiu celów procedury (zob. par. A35–A36).

26. Przy ustalaniu zakresu testów kontroli biegły rewident organizacji usługowej rozważa kwestie, obejmujące cechy populacji podlegającej testowi, w tym charakter kontroli, częstotliwość ich stosowania (np. w trybie comiesięcznym, dziennym lub kilka razy dziennie) oraz oczekiwany poziom odchylenia.

### *Próbkowanie*

27. Gdy biegły rewident organizacji usługowej stosuje próbkowanie, to (zob. par. A35–A36):

- (a) projektując próbkę rozważa cel procedury oraz charakterystykę populacji, z której dana próbka zostanie pobrana,
- (b) ustala wielkość próbki, wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu,
- (c) wybiera pozycje do próbki w taki sposób, że każda z możliwych do wybrania do próbki jednostek populacji, ma szansę, aby zostać wybraną,
- (d) jeżeli zaprojektowana procedura nie ma zastosowania do wybranej pozycji, biegły rewident przeprowadza procedurę na pozycji zastępczej oraz
- (e) jeżeli nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur lub odpowiednich alternatywnych procedur do wybranej pozycji, traktuje tę pozycję jako odchylenie.

### *Rodzaje i przyczyny odchylenia*

28. Biegły rewident organizacji usługowej śledzi rodzaj i przyczynę wszelkich zidentyfikowanych odchylenia i ustala, czy:

- (a) zidentyfikowane odchylenia mieszczą się w oczekiwanym wskaźniku odchylenia i są możliwe do zaakceptowania, a zatem przeprowadzone testy dostarczają odpowiednią podstawę dla stwierdzenia, że kontrola działała skutecznie w oznaczonym przedziale czasu,
- (b) dodatkowe testy kontroli lub innych kontroli są niezbędne dla sformułowania wniosku, czy kontrole stosowane dla określonego celu kontroli działały skutecznie w oznaczonym przedziale czasu lub (zob. par. A25)
- (c) przeprowadzone testy dostarczają odpowiednią podstawę dla stwierdzenia, że kontrola nie działała skutecznie w oznaczonym przedziale czasu.

29. W niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy biegły rewident organizacji usługowej uzna wykryte w próbie odchylenie za anomalie, i nie zostały zidentyfikowane żadne inne kontrole umożliwiające biegłemu rewidentowi organizacji usługowej stwierdzenie, że stosowany cel kontroli działał skutecznie w oznaczonym przedziale czasu, biegły rewident organizacji usługowej uzyskuje wysoki poziom pewności, że takie odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident organizacji usługowej uzyskuje ten poziom pewności przeprowadzając dodatkowe procedury, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, że odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

## **Wyniki działań funkcji audytu wewnętrznego<sup>9</sup>**

### *Osiągnięcie zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego*

---

<sup>9</sup> Niniejszy standard nie dotyczy przypadków, kiedy poszczególni audytorzy wewnętrzeni bezpośrednio pomagają biegłemu rewidentowi organizacji usługowej w przeprowadzeniu procedur badania.



30. Jeżeli w organizacji usługowej działa funkcja audytu wewnętrznego, biegły rewident organizacji usługowej osiąga zrozumienie rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego oraz przeprowadzanych działań, aby ustalić, czy funkcja audytu wewnętrznego prawdopodobnie będzie stosowna dla zlecenia (zob. par. A37).

*Określenie, czy i w jakim zakresie wykorzystać wyniki pracy audytorów wewnętrznych*

31. Biegły rewident organizacji usługowej ustala:

(a) czy wyniki pracy audytorów wewnętrznych są prawdopodobnie odpowiednie dla celów zlecenia oraz  
(b) jeśli tak, to planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej.

32. Ustalając, czy wyniki pracy audytorów wewnętrznych prawdopodobnie będą odpowiednie dla celów zlecenia, biegły rewident organizacji usługowej ocenia:

(a) obiektywizm funkcji audytu wewnętrznego,  
(b) kompetencje techniczne audytorów wewnętrznych,  
(c) czy praca audytorów wewnętrznych prawdopodobnie może zostać wykonana z należyłą zawodową starannością oraz  
(d) czy prawdopodobna jest skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi, a biegłym rewidentem organizacji usługowej.

33. Określając planowany wpływ pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej rozważa (zob. par. A38):

(a) rodzaj i zakres określonej pracy, która została wykonana lub która ma zostać wykonana przez audytorów wewnętrznych,  
(b) znaczenie tej pracy dla wniosków biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz  
(c) poziom subiektywizmu zawarty w ocenie dowodów zgromadzonych na poparcie tych wniosków.

*Korzystanie z wyników prac funkcji audytu wewnętrznego*

34. Aby biegły rewident organizacji usługowej mógł korzystać z określonych wyników pracy audytorów wewnętrznych, biegły rewident organizacji usługowej ocenia i przeprowadza procedury w odniesieniu do tych wyników prac, aby ustalić ich adekwatność dla celów biegłego rewidenta organizacji usługowej (zob. par. A39).

35. Aby określić adekwatność określonych wyników pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych dla celów biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej ocenia, czy:

(a) pracę wykonali audytorzy wewnętrzni posiadający odpowiednie przeszkolenie i biegłość,  
(b) praca była właściwie nadzorowana, sprawdzona i udokumentowana,  
(c) uzyskano odpowiednie dowody umożliwiające audytorom wewnętrznym wyciągnięcie uzasadnionych wniosków,  
(d) wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie raporty sporządzone przez audytorów wewnętrznych są spójne z wynikami wykonanej pracy oraz  
(e) wyjątki stosowne dla zlecenia lub nietypowe zagadnienia ujawnione przez audytorów wewnętrznych zostały należycie wyjaśnione.

*Wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej*

36. Jeśli wykorzystano wyniki pracy audytu wewnętrznego, biegły rewident organizacji usługowej nie odwołuje się do wyników tej pracy w sekcji raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, zawierającej opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej (zob. par. A40).

37. W przypadku raportu typu 2, jeśli wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego zostały wykorzystane do przeprowadzenia testów kontroli, ta część raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, w której opisuje się przeprowadzone przez niego testy kontroli i ich rezultaty, zawiera opis wyników pracy audytora wewnętrznego oraz procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej, które przeprowadził w odniesieniu do tych wyników pracy (zob. par. A41).

### **Pisemne oświadczenia**

38. Biegły rewident organizacji usługowej żąda od organizacji usługowej dostarczenia pisemnych oświadczeń (zob. par. A42):

(a) które ponownie potwierdzają stwierdzenie załączone do opisu systemu;  
(b) że dostarczyła ona biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wszystkie stosowne informacje i zapewniła uzgodniony dostęp<sup>10</sup> oraz  
(c) że ujawniła ona biegłemu rewidentowi organizacji usługowej informacje dotyczące każdej z poniższych kwestii, których jest świadoma:

---

<sup>10</sup> Paragraf 13(b)(v) niniejszego standardu.

(i) nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, oszustw lub nieskorygowanych odchyień, które można przypisać do organizacji usługowej, mogących wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej,

(ii) słabości projektu kontroli,

(iii) przypadków, kiedy kontrole nie działały zgodnie z opisem oraz

(iv) wszelkich zdarzeń, które nastąpiły po okresie objętym opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu, ale przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, które mogłyby mieć znaczący wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej.

39. Pisemne oświadczenia mają formę pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta organizacji usługowej. Data pisemnych oświadczeń jest możliwie najbliższa dacie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, ale nie późniejsza od niej.

40. Jeśli po omówieniu danej kwestii z biegłym rewidentem organizacji usługowej, organizacja usługowa nie dostarcza jednego lub więcej pisemnych oświadczeń wymaganych zgodnie z paragrafami 38(a) i (b) niniejszego standardu, biegły rewident organizacji usługowej odmawia wyrażenia opinii (zob. par. A43).

### **Inne informacje**

41. Biegły rewident organizacji usługowej zapoznaje się z innymi informacjami, jeśli istnieją, zamieszczonymi w dokumencie zawierającym opracowany przez organizację usługową opis jej systemu oraz raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, aby zidentyfikować w tym opisie wszelkie niespójności, jeśli istnieją. Zapoznając się z innymi informacjami w celu identyfikacji istotnych niespójności, biegły rewident organizacji usługowej może dostrzec oczywiste zniekształcenie faktów w tych innych informacjach.

42. Jeśli biegły rewident organizacji usługowej dowiadyuje się o istotnej niespójności lub oczywistym zniekształceniu faktów w innych informacjach, omawia tę kwestię z organizacją usługową. Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej stwierdzi, że istotna niespójność lub zniekształcenie faktu ma miejsce w innych informacjach, których skorygowania organizacja usługowa odmawia, podejmuje on dalsze odpowiednie działania (zob. par. A42-A45).

### **Późniejsze zdarzenia**

43. Biegły rewident organizacji usługowej zwraca się do organizacji usługowej z zapytaniem, czy znane są jej jakiegokolwiek zdarzenia, jakie nastąpiły po okresie objętym opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu, ale przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, które mogłyby mieć znaczący wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej. Jeśli biegły rewident organizacji usługowej jest świadomy takiego zdarzenia i informacja na temat tego zdarzenia nie została ujawniona przez organizację usługową, to biegły rewident organizacji usługowej ujawnia je w sprawozdaniu atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej.

44. Po dacie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących opisu systemu organizacji usługowej albo odpowiedności projektu lub skuteczności działania kontroli.

### **Dokumentacja**

45. Biegły rewident organizacji usługowej przygotowuje dokumentację, wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi organizacji usługowej, który nie miał wcześniejszych powiązań z danym zleceniem, zrozumienie:

(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur przeprowadzonych zgodnie z niniejszym standardem i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,

(b) wyników przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów oraz

(c) znaczących zagadnień, pojawiających się w trakcie zlecenia i wyciągniętych na ich temat wniosków oraz znaczących zawodowych osądów, dokonanych w trakcie wyciągania tych wniosków.

46. Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur, biegły rewident organizacji usługowej rejestruje:

(a) charakterystykę identyfikującą poszczególne pozycje lub zagadnienia objęte testami,

(b) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy oraz

(c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres takiego przeglądu.

47. W przypadku, gdy biegły rewident organizacji usługowej korzysta z wyników prac audytorów wewnętrznych, dokumentuje wnioski dotyczące oceny odpowiedności wyników pracy audytorów wewnętrznych i procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej dotyczące tych wyników pracy.

48. Biegły rewident organizacji usługowej dokumentuje dyskusje z organizacją usługową i innymi osobami dotyczące znaczących kwestii, w tym rodzaj omawianych znaczących kwestii, a także to, kiedy i z kim dyskusje te miały miejsce.

49. Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej zidentyfikował informacje, które są niespójne z jego ostatecznym wnioskiem, dotyczącym znaczącej kwestii, to biegły rewident organizacji usługowej dokumentuje sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności.

50. Biegły rewident organizacji usługowej gromadzi terminowo dokumentację w aktach zlecenia oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej<sup>11</sup>.

51. Po zakończeniu gromadzenia końcowych akt zlecenia, biegły rewident organizacji usługowej nie niszczy ani nie wyrzuca dokumentacji przed upływem terminu jej przechowywania (zob. par. A46).

52. Jeżeli po zakończeniu gromadzenia końcowych akt zlecenia biegły rewident organizacji usługowej stwierdzi, że konieczna jest modyfikacja dotychczasowej dokumentacji zlecenia lub dodanie nowej dokumentacji, i ta dokumentacja nie wpływa na raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, to niezależnie od charakteru modyfikacji lub dodania dokumentacji, biegły rewident organizacji usługowej dokumentuje:

- (a) szczególnie powody dokonania tych zmian oraz
- (b) kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem.

### **Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej**

#### *Treść raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej*

53. Raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej zawiera następujące podstawowe elementy (zob. par. A47):

(a) tytuł wyraźnie wskazujący, że jest to raport atestacyjny niezależnego biegłego rewidenta organizacji usługowej;

(b) określenie adresata;

(c) identyfikację:

(i) opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu oraz stwierdzenia organizacji usługowej, obejmującego kwestie opisane w paragrafie 9(k)(ii) - w przypadku raportu typu 2 albo w paragrafie 9(j)(ii) - w przypadku raportu typu 1,

(ii) tych części opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu, jeśli istnieją, które nie są objęte opinią biegłego rewidenta organizacji usługowej,

(iii) jeśli opis odwołuje się do potrzeby skorzystania z kontroli uzupełniających jednostki korzystającej z organizacji usługowej, stwierdzenia, że biegły rewident organizacji usługowej nie ocenił odpowiedniości projektu lub skuteczności działania kontroli uzupełniających jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz, że cele kontroli, określone w opracowanym przez jednostkę usługową opisie jej systemu, mogą być osiągnięte tylko wtedy, gdy kontrole uzupełniające jednostki korzystającej z organizacji usługowej zostały odpowiednio zaprojektowane lub działają skutecznie łącznie z kontrolami w organizacji usługowej,

(iv) jeśli usługi są wykonywane przez organizację podwykonawczą - rodzaju przeprowadzonych przez organizację podwykonawczą działań zgodnie z tym, jak zostały opisane w opracowanym przez jednostkę usługową opisie jej systemu wraz z określeniem, czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia czy wyłączenia. W przypadku zastosowania metody wyłączenia, stwierdzenie, że opracowany przez organizację usługową opis jej systemu nie zawiera celów kontroli oraz powiązanych kontroli w stosownych organizacjach podwykonawczych oraz, że procedury zastosowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej nie odnoszą się do kontroli w organizacji podwykonawczej. W przypadku zastosowania metody włączenia - stwierdzenia, że opracowany przez organizację usługową opis jej systemu zawiera cele kontroli i powiązane kontrole w organizacji podwykonawczej, oraz że procedury zastosowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej odnosiły się do kontroli w organizacji podwykonawczej;

(d) identyfikację kryteriów oraz strony określającej cele kontroli;

(e) stwierdzenie, że raport oraz - w przypadku raportu typu 2- opis testów kontroli, są przeznaczone tylko dla jednostek korzystających z organizacji usługowej oraz dla ich biegłych rewidentów mających wystarczające ich zrozumienie, aby - łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami dotyczącymi kontroli prowadzonych przez same jednostki korzystające z organizacji usługowej - mogli rozważyć to przy ocenie ryzyk istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowych (zob. par. A48);

(f) stwierdzenie, że organizacja usługowa jest odpowiedzialna za:

(i) opracowanie opisu jej systemu oraz towarzyszące stwierdzenie, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i stwierdzenia,

(ii) świadczenie usług objętych opisem systemu organizacji usługowej,

(iii) określenie celów kontroli (jeżeli nie są zidentyfikowane przez prawo lub regulację lub inną stronę, np. przez grupę użytkowników lub organizację zawodową) oraz

---

<sup>11</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*, paragrafy A54-A55 dostarczają dalszych wytycznych w tej sprawie.

(iv) zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, aby osiągać cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu;

(g) oświadczenie, że biegły rewident organizacji usługowej odpowiada za wyrażenie opinii, opartej na własnych procedurach, o opracowanym przez organizację usługową opisie, o projekcie kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie oraz - w przypadku raportu typu 2. – o skuteczności działania tych kontroli;

(h) oświadczenie, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z MSUA 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych*, który wymaga, aby biegły rewident organizacji usługowej przestrzegał wymogów etycznych oraz planował i przeprowadzał procedury w celu uzyskania wystarczającej pewności, czy opracowany przez organizację usługową opis jej systemu jest zaprezentowany rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, oraz że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i, w przypadku raportu typu 2., że kontrole działają skutecznie;

(i) podsumowanie procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej służących uzyskaniu wystarczającej pewności oraz oświadczenie biegłego rewidenta organizacji usługowej na temat jego przekonania, że uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie jako podstawa dla opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz, w przypadku raportu typu 1, stwierdzenie, że biegły rewident organizacji usługowej nie przeprowadził żadnych procedur dotyczących skuteczności działania kontroli i dlatego nie wyraził na ten temat żadnej opinii;

(j) oświadczenie dotyczące ograniczeń kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2., ryzyka prognozowania na przyszłe okresy wszelkich ocen skuteczności działania kontroli;

(k) opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej, wyrażoną w formie pozytywnej, dotyczącą tego, czy we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie odpowiednich kryteriów:

(i) w przypadku raportu typu 2.:

a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony w oznaczonym przedziale czasu,

b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane w oznaczonym przedziale czasu oraz

c. kontrole podlegające testom, które były tymi niezbędnymi do zapewnienia wystarczającej pewności, że określone w opisie cele kontroli zostały osiągnięte, działały skutecznie w oznaczonym przedziale czasu,

(ii) w przypadku raportu typu 1.:

a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określonej dacie oraz

b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, zostały odpowiednio zaprojektowane na określonej dacie;

(l) datę raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, która nie może być wcześniejsza od daty, w której biegły rewident organizacji usługowej uzyskał wystarczające odpowiednie dowody stanowiące podstawę dla sformułowania opinii;

(m) nazwisko biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz siedzibę w danym systemie prawnym, w której biegły rewident wykonuje zawód.

54. W przypadku raportu typu 2., raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej zawiera odrębną sekcję po opinii lub załącznik, który opisuje przeprowadzone testy kontroli oraz wyniki tych testów. Opisując testy kontroli, biegły rewident organizacji usługowej wyraźnie stwierdza, które kontrole zostały poddane testom, określa czy pozycje objęte testem stanowią wszystkie, czy wybrane pozycje w populacji oraz wystarczająco szczegółowo wskazuje rodzaj testów, aby umożliwić biegłym rewidentom jednostek korzystających z organizacji usługowej ustalenie wpływu takich testów na dokonaną przez nich ocenę ryzyka. Jeżeli zidentyfikowano odchylenia, biegły rewident organizacji usługowej zamieszcza informację dotyczącą zakresu przeprowadzonych testów, które doprowadziły do zidentyfikowania odchylenia (w tym wielkość próbki, jeżeli posłużono się próbkowaniem) oraz liczbę i rodzaj stwierdzonych odchylenia. Biegły rewident organizacji usługowej prezentuje odchylenia nawet w przypadku, gdy na podstawie przeprowadzonych testów stwierdził, że powiązany cel kontroli został osiągnięty (zob. par. A18 i A49).

#### *Opinie zmodyfikowane*

55. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że (zob. par. A50-A52):

(a) opracowany przez organizację usługową opis nie prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zaprojektowanego i wdrożonego systemu,

(b) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opisie nie zostały odpowiednio zaprojektowane, we wszystkich istotnych aspektach,

(c) w przypadku raportu typu 2. kontrole podlegające testom, które były tymi niezbędnymi dla dostarczenia wystarczającej pewności, że cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu zostały zrealizowane, nie działały skutecznie, we wszystkich istotnych aspektach, lub

(d) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów,

opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej modyfikuje się, a w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej zamieszcza się jasny opis wszystkich powodów dokonanej modyfikacji.

#### **Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się**

**56.** Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej dowiadyuje się o nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, oszustwach lub nieskorygowanych błędach, które można przypisać organizacji usługowej i które nie są w sposób oczywisty błaha, oraz które mogą wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy dana kwestia została odpowiednio przedstawiona jednostkom korzystającym z organizacji usługowej, na które ta kwestia miała wpływ. Jeżeli kwestia nie została przedstawiona i organizacja usługowa jest niechętna, aby to uczynić, biegły rewident organizacji usługowej podejmuje odpowiednie działania (zob. par. A53).

\*\*\*

#### **Zastosowanie i inne materiały objaśniające**

##### **Zakres niniejszego standardu** (zob. par. 1,3)

**A1.** Kontrola wewnętrzna jest procesem zaprojektowanym w celu dostarczenia wystarczającej pewności, dotyczącej osiągnięcia celów związanych z wiarygodnością sprawozdawczości finansowej, skuteczności i efektywności działań oraz przestrzegania mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji. Kontrole dotyczące celów działalności i przestrzegania przepisów prawa i regulacji organizacji usługowej mogą znaczenie być stosowne dla kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, ponieważ wiążą się one ze sprawozdawczością finansową. Takie kontrole mogą odnosić się do stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawniania informacji na temat sald kont, grup transakcji lub ujawnień albo odnosić się do dowodów, które biegły rewident organizacji usługowej ocenia lub wykorzystuje w związku ze stosowaniem procedur badania. Na przykład kontrole organizacji usługowej w zakresie procesu obliczania wynagrodzeń, dotyczące terminowego odprowadzania obowiązkowych składek od wynagrodzeń należnych instytucjom rządowym, mogą być stosowne dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, gdyż przekazanie składek z opóźnieniem może skutkować naliczeniem odsetek lub nałożeniem kar, prowadząc do powstania zobowiązań po stronie tej jednostki. Podobnie kontrole organizacji usługowej dotyczące akceptowalności transakcji inwestycyjnych z perspektywy regulacyjnej, mogą zostać uznane za stosowne dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej w związku z prezentacją i ujawnianiem transakcji i sald kont w jej sprawozdaniach finansowych. Ustalenie, czy kontrole organizacji usługowej dotyczące działalności oraz przestrzegania przepisów prawa i regulacji prawdopodobnie mogą być stosowne dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających z usług organizacji usługowej, ponieważ wiążą się one ze sprawozdawczością finansową, jest kwestią zawodowego osądu, mającego na względzie cele kontroli, określone przez organizację usługową oraz odpowiedniość kryteriów.

**A2.** Organizacja usługowa może nie być w stanie stwierdzić, że system został odpowiednio zaprojektowany, kiedy, np. jednostka usługowa używa systemu, który został zaprojektowany przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej lub został określony w umowie zawartej między organizacją usługową i jednostką korzystającą z jej usług. Z powodu nierozzerwalnego powiązania między odpowiednim projektem kontroli oraz skutecznością jej działania, brak stwierdzenia dotyczącego odpowiedniości projektu prawdopodobnie może uniemożliwić biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wyciągnięcie wniosku, że kontrole dają wystarczającą pewność, iż cele kontroli zostały osiągnięte, a zatem i uniemożliwić wydanie opinii o skuteczności działania kontroli. Alternatywnie, biegły rewident może wybrać akceptację zlecenia przeprowadzenia uzgodnionych procedur, w tym przypadku przeprowadzenia testów kontroli, lub też zlecenie atestacyjne zgodnie z MSUA 3000, aby na podstawie testów kontroli wyciągnąć wniosek, czy kontrole działały zgodnie z ich opisem.

##### **Definicje** (zob. par. 9(d), 9(g))

**A3.** Definicja „kontroli organizacji usługowej” obejmuje aspekty systemu informacyjnego jednostek korzystających z organizacji usługowej, utrzymywanego przez organizację usługową oraz może obejmować także aspekty jednego lub więcej innych elementów kontroli wewnętrznej organizacji usługowej, np. może obejmować aspekty środowiska kontroli organizacji usługowej, monitorowanie oraz czynności kontrolne, jeśli odnoszą się one do świadczonych usług. Definicja nie obejmuje jednakże tych kontroli organizacji usługowej, które nie wiążą się z osiągnięciem celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, np. kontroli związanych ze sporządzaniem własnych sprawozdań finansowych organizacji usługowej.

**A4.** W przypadku stosowania metody włączenia, wymogi zawarte w niniejszym standardzie mają również zastosowanie do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, w tym uzyskanie potwierdzenia w sprawie kwestii omówionych w paragrafie 13(b)(i)–(v), jako mających zastosowanie raczej do organizacji

podwykonawczej, a nie organizacji usługowej. Przeprowadzenie procedur w organizacji podwykonawczej pociąga za sobą koordynację i komunikację między organizacją usługową, organizacją podwykonawczą oraz biegłym rewidentem organizacji usługowej. Zazwyczaj, metodę włączenia można zastosować tylko wtedy, gdy organizacja usługowa oraz organizacja podwykonawcza są powiązane lub jeśli zawarta między nimi umowa przewiduje zastosowanie tej metody.

#### **Wymogi etyczne** (zob. par. 11)

**A5.** Biegły rewident organizacji usługowej podlega stosownym wymogom niezależności, które zwykle tworzą część A i B Kodeksu IESBA łącznie z krajowymi wymogami, które są bardziej wymagające. Kodeks etyki IESBA nie wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej wykonującego zlecenie zgodnie z niniejszym standardem, aby zachował niezależność od każdej jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

#### **Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór** (zob. par. 12)

**A6.** Struktury zarządcze i nadzorcze różnią się w poszczególnych systemach prawnych i w jednostkach, odzwierciedlając wpływy, takie jak różne podłoża kulturowe i prawne oraz wielkość i struktura właścicielska. Ta różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby niniejszy standard mógł szczegółowo określić dla wszystkich zleceń osobę (osoby), z którymi biegły rewident organizacji usługowej powinien współdziałać w przypadku szczególnych kwestii. Na przykład organizacja usługowa może być segmentem organizacji będącej stroną trzecią, a zatem nie mieć statusu odrębnej jednostki prawnej. W takich przypadkach zidentyfikowanie odpowiednich przedstawicieli kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, do których należy zwrócić się po pisemne oświadczenia, może wymagać kierowania się zawodowym osądem.

#### **Akceptacja i kontynuacja**

*Zdolności i kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia* (zob. par. 13(a)(i))

**A7.** Stosowne zdolności i kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia obejmują kwestie takie jak:

- wiedza na temat stosownej branży,
- zrozumienie technologii informacyjnych i systemów,
- doświadczenie w obszarze oceny ryzyk związanych z odpowiednim zaprojektowaniem kontroli oraz
- doświadczenie w projektowaniu i przeprowadzaniu testów kontroli i ocenie rezultatów testów.

*Stwierdzenie organizacji usługowej* (zob. par. 13(b)(i))

**A8.** Odmowa dostarczenia pisemnego stwierdzenia przez organizację usługową po tym, gdy biegły rewident organizacji usługowej wyraził zgodę na akceptację lub kontynuację zlecenia, stanowi ograniczenie zakresu zlecenia, które sprawia, że biegły rewident wycofuje się z realizacji zlecenia. Jeśli prawo lub regulacja nie pozwala biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wycofać się ze zlecenia, biegły rewident odmawia wyrażenia opinii.

*Racjonalna podstawa dla stwierdzenia organizacji usługowej* (zob. par. 13(b)(ii))

**A9.** W przypadku raportu typu 2 stwierdzenie organizacji usługowej zawiera oświadczenie, że kontrole powiązane z celami kontroli określonymi przez organizację usługową w opracowanym przez nią opisie jej systemu działały skutecznie w oznaczonym przedziale czasu. Stwierdzenie to może opierać się na czynnościach monitorujących organizacji usługowej. Monitorowanie kontroli jest procesem służącym ocenie skuteczności kontroli w oznaczonym okresie. Składa się na nie terminowa ocena skuteczności kontroli, identyfikowanie i informowanie odpowiednich osób z organizacji usługowej o słabościach oraz podejmowanie niezbędnych działań naprawczych. Organizacja usługowa realizuje monitorowanie kontroli bądź to przez systematyczne działania, bądź odrębne oceny lub kombinację tych dwóch podejść. Im wyższy poziom i skuteczność systematycznych czynności monitorujących, tym mniejsza potrzeba odrębnych ocen. Systematyczne czynności monitorujące są często wbudowane w zwykłe, powtarzalne czynności wykonywane w organizacji usługowej, i obejmują regularne czynności zarządcze i nadzorcze. Audytorzy wewnętrzni lub personel wykonujący podobne funkcje, mogą mieć wkład w monitorowanie działalności organizacji usługowej. Czynności monitorujące mogą również obejmować wykorzystywanie informacji przekazywanych przez strony trzecie, takich jak skargi klientów i uwagi regulatora, które mogą wskazywać na problemy lub podkreślać obszary wymagające poprawy. Fakt, że biegły rewident organizacji usługowej będzie sporządzał sprawozdanie na temat skuteczności działania kontroli, nie stanowi substytutu dla własnego procesu organizacji usługowej dostarczającego racjonalnej podstawy dla jej stwierdzenia.

*Identyfikacja ryzyk* (zob. 13(b)(iv))

**A10.** Zgodnie z tym, co zauważono w paragrafie 9(c), cele kontroli są powiązane z ryzykami, które kontrole mają ograniczać, np. ryzyko, że transakcja jest ujęta w złej kwocie lub w złym okresie, może być sformułowane

jako cel kontroli, którym jest ujmowanie transakcji w prawidłowej kwocie oraz w prawidłowym okresie. Organizacja usługowa jest odpowiedzialna za identyfikację ryzyk, które zagrażają osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu. Organizacja usługowa może posiadać formalny lub nieformalny proces identyfikacji stosownych ryzyk. Formalny proces może obejmować oszacowanie znaczenia zidentyfikowanych ryzyk, ocenę prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz podjęcie decyzji w sprawie działań będących reakcją na nie. Skoro jednak cele kontroli są powiązane z ryzykami, które kontrole mają ograniczać, przemyślana identyfikacja celów kontroli przy projektowaniu i wdrażaniu systemu organizacji usługowej może sama w sobie obejmować nieformalny proces identyfikacji stosownych ryzyk.

*Akceptacja zmiany warunków zlecenia (zob. par. 14)*

**A11.** Żądanie zmiany zakresu zlecenia może nie mieć racjonalnego uzasadnienia, kiedy np. formułowane jest żądanie wyłączenia pewnych celów kontroli z zakresu zlecenia, ze względu na prawdopodobieństwo, że opinia biegłego rewidenta organizacji usługowej zostałaby zmodyfikowana, lub organizacja usługowa nie dostarczy biegłemu rewidentowi organizacji usługowej pisemnego stwierdzenia i formułuje się żądanie o przeprowadzenie zlecenia zgodnie z MSUA 3000.

**A12.** Żądanie zmiany zakresu zlecenia może mieć racjonalne uzasadnienie, kiedy np. formułowane jest żądanie wyłączenia organizacji podwykonawczej ze zlecenia w przypadku, gdy organizacja usługowa nie może zorganizować dostępu dla swojego biegłego rewidenta, a metoda wykorzystywana w zakresie usług świadczonych przez tę organizację podwykonawczą jest zmieniana z metody włączenia na metodę wyłączenia.

**Ocena odpowiedniości kryteriów (zob. par. 15–18)**

**A13.** Kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników, aby umożliwić im zrozumienie podstawy stwierdzenia organizacji usługowej na temat rzetelnej prezentacji opisu jej systemu, odpowiedniości projektu kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2., skuteczności działania kontroli powiązanych z celami kontroli.

**A14.** MSUA 3000 wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej, aby między innymi ocenił, czy przyjęte kryteria są odpowiednie, oraz czy przedmiotowe zagadnienie jest odpowiednie<sup>12</sup>. Przedmiotowe zagadnienie jest podstawowym warunkiem zainteresowania zamierzonych użytkowników raportem atestacyjnym. Poniższa tabela identyfikuje przedmiotowe zagadnienie oraz minimalne kryteria, jakie należy spełnić dla każdej z opinii w przypadku raportów typu 1 i 2.

	<b>Przedmiotowe zagadnienie</b>	<b>Kryteria</b>	<b>Uwagi</b>
<b>Opinia dotycząca rzetelnej prezentacji opisu systemu organizacji usługowej (raporty typu 1 i 2)</b>	Objęty sprawozdaniem atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej system organizacji usługowej, który prawdopodobnie jest stosowny dla kontroli wewnętrznej w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, ponieważ dotyczy sprawozdawczości finansowej.	Opis jest rzetelnie prezentowany, jeśli: (a) prezentuje sposób, w jaki system organizacji usługowej został zaprojektowany i wdrożony, w tym zawiera, odpowiednio, kwestie zidentyfikowane w paragrafie 16(a)(i)-(viii), (b) w przypadku raportu typu 2, zawiera stosowne szczegóły zmian w systemie organizacji usługowej w ciągu okresu objętego opisem oraz (c) nie pomija ani nie zniekształca informacji stosownych dla zakresu systemu organizacji usługowej objętego opisem, potwierdzając jednocześnie, że opis został sporządzony po to, by sprostać powszechnym potrzebom szerokiego zakresu jednostek korzystających z organizacji usługowej i dlatego może nie obejmować każdego aspektu systemu organizacji usługowej, jaki poszczególne jednostki	Poszczególne sformułowania kryteriów dotyczących tej opinii mogą wymagać dopasowania ich w sposób zapewniający spójność z kryteriami określonymi przez, np. prawo lub regulację, grupy użytkowników lub organizację zawodową. Przykłady kryteriów dotyczących tej opinii zostały przedstawione w przykładowym stwierdzeniu organizacji usługowej w załączniku 1. Paragrafy A21-A24 przedstawiają dalsze wskazówki na temat ustalania, czy kryteria te zostały spełnione. (W świetle wymogów MSUA 3000 informacją o przedmiotowym zagadnieniu <sup>13</sup> dla tej opinii jest opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu oraz stwierdzeniem organizacji usługowej, że opis ten został rzetelnie zaprezentowany).

<sup>12</sup> MSUA 3000, paragrafy 18-19.

<sup>13</sup> „Informacja o przedmiotowym zagadnieniu” jest wynikiem oceny lub pomiaru przedmiotowego zagadnienia, które wynikają z zastosowania kryteriów do przedmiotowego zagadnienia.

		korzystające z organizacji usługowej mogą uznać za ważne w swoim specyficznym środowisku.	
<b>Opinia o odpowiedniości projektu i skuteczności działania (raporty typu 2)</b>	Odpowiedniość projektu i skuteczność działania tych kontroli, które są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu.	Kontrole są odpowiednio zaprojektowane i działają skutecznie, jeśli: (a) organizacja usługowa zidentyfikowała ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu, (b) kontrole zidentyfikowane w tym opisie, pod warunkiem ich funkcjonowania zgodnego z tym, jak zostały opisane, dostarczają wystarczającą pewność, że te ryzyka nie ograniczają osiągnięcia określonych celów kontroli oraz (c) kontrole były w sposób spójny stosowane w oznaczonym przedziale czasu, zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, w tym, czy ręczne kontrole były stosowane przez osoby mające odpowiednie kompetencje i uprawnienia.	Jeżeli kryteria dla tej opinii są spełnione, kontrole dają wystarczającą pewność, że powiązane cele kontroli zostały osiągnięte w oznaczonym przedziale czasu. (W świetle wymogów MSUA 3000 informacją o przedmiotowym zagadnieniu dla tej opinii jest stwierdzeniem organizacji usługowej, że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i że działają skutecznie).  Cele kontroli, które są określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, stanowią część kryteriów dla tych opinii. Określone cele kontroli będą różne w przypadku różnych zleceń. Jeśli, jako część formułowania opinii o opisie, biegły rewident organizacji usługowej stwierdzi, że określone cele kontroli nie zostały rzetelnie przedstawione, wówczas te cele kontroli nie są odpowiednie jako część kryteriów dla formułowania opinii o projekcie kontroli lub skuteczności działania kontroli.
<b>Opinia o odpowiedniości projektu (raporty typu I)</b>	Odpowiedniość projektu tych kontroli, które są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu.	Kontrole są odpowiednio zaprojektowane, jeśli: (a) organizacja usługowa zidentyfikowała ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu oraz (b) kontrole zidentyfikowane w tym opisie, pod warunkiem ich zastosowania zgodnego z tym, jak zostały opisane, dostarczają wystarczającą pewność, że te ryzyka nie ograniczają osiągnięcia określonych celów kontroli.	Samo spełnienie tych kryteriów nie daje jakiegokolwiek pewności, że powiązane cele kontroli zostały osiągnięte, ponieważ nie uzyskano żadnej pewności co do działania kontroli. (W świetle wymogów MSUA 3000 informacją o przedmiotowym zagadnieniu dla tej opinii jest stwierdzenie organizacji usługowej, że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane).

**A15.** Paragraf 16(a) identyfikuje, jako odpowiednie, wiele elementów zawartych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu. Elementy te mogą być nieodpowiednie, jeśli opisywany system nie jest systemem przetwarzającym transakcje, np. jeśli system odnosi się do ogólnych kontroli utrzymywania aplikacji IT, ale nie odnosi się do kontroli wbudowanych w samą aplikację.

**Istotność** (zob. par. 19, 54)

**A16.** W przypadku zlecenia, którego celem jest sporządzenie raportu na temat kontroli w organizacji usługowej, koncepcja istotności odnosi się do systemu będącego przedmiotem raportu, a nie do sprawozdań finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowej. Biegły rewident organizacji usługowej planuje i przeprowadza procedury mające na celu ustalenie, czy opracowany przez organizację usługową opis jej systemu jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelnie zaprezentowany, czy kontrole w organizacji usługowej są odpowiednio zaprojektowane, we wszystkich istotnych aspektach, oraz w przypadku raportu typu 2., czy



kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie, we wszystkich istotnych aspektach. Koncepcja istotności bierze pod uwagę, że raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza informacji o systemie organizacji usługowej, aby sprostać powszechnym potrzebom informacyjnym szerokiego zakresu jednostek korzystających z organizacji usługowej i ich biegłych rewidentów, którzy posiadają zrozumienie sposobu, w jaki system został zastosowany.

**A17.** Istotność w odniesieniu do rzetelnej prezentacji opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu oraz w odniesieniu do projektu kontroli, obejmuje przede wszystkim rozważenie czynników jakościowych, np. czy opis zawiera znaczące aspekty przetwarzania istotnych transakcji, czy opis pomija lub zniekształca stosowne informacje, a także zdolność kontroli do tego, aby zgodnie z projektem, dawały wystarczającą pewność, że cele kontroli zostaną osiągnięte. Istotność w odniesieniu do opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej o skuteczności działania kontroli obejmuje rozważenie czynników, zarówno ilościowych, jak i jakościowych, np. dopuszczalnego i stwierdzonego wskaźnika odchyień (kwestia ilościowa) oraz rodzaju i przyczyny każdego zaobserwowanego odchylenia (kwestia jakościowa).

**A18.** Koncepcji istotności nie stosuje się przy ujawnianiu - w opisie testów kontroli - wyników tych testów, w przypadku których zidentyfikowano odchylenia. Wynika to z faktu, że w określonych okolicznościach, w jakich znajduje się dana jednostka korzystająca z organizacji usługowej lub biegły rewident tej jednostki, odchylenie może mieć znaczenie wykraczające poza to, czy według opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej uniemożliwia ono, czy nie, skuteczne działanie kontroli, np. kontrola, z którą wiąże się odchylenie, może mieć szczególne znaczenie dla zapobieżenia pewnemu rodzajowi błędów, który może być istotny w szczególnych okolicznościach, związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

#### **Osiągnięcie zrozumienia systemu organizacji usługowej (zob. par. 20)**

**A19.** Osiągnięcie zrozumienia systemu organizacji usługowej, w tym kontroli, objętych zakresem zlecenia, pomaga biegłemu rewidentowi organizacji usługowej w:

- zidentyfikowaniu granic tego systemu oraz jego interakcji z innymi systemami,
- ocenie, czy dokonany przez organizację usługową opis rzetelnie prezentuje zaprojektowany i wdrożony system,
- ustaleniu, które kontrole są niezbędne do osiągnięcia celów kontroli określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu,
- ocenie, czy kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane,
- ocenie, w przypadku raportu typu 2., czy kontrole działały skutecznie.

**A20.** Procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej służące osiągnięciu tego zrozumienia mogą obejmować:

- skierowanie zapytań do tych osób z organizacji usługowej, które w ocenie biegłego rewidenta organizacji usługowej mogą posiadać stosowne informacje,
- obserwację operacji i inspekcję dokumentów, raportów, drukowanych i elektronicznych zapisów dotyczących przetwarzania transakcji,
- inspekcję wybranych umów między organizacją usługową i jednostkami korzystającymi z organizacji usługowej w celu zidentyfikowania jednakowych warunków tych umów,
- ponowne przeprowadzenie procedur kontroli.

#### **Uzyskanie dowodów dotyczących opisu (zob. par. 21–22)**

**A21.** Rozważenie poniższych pytań może pomóc biegłemu rewidentowi organizacji usługowej w ustaleniu, czy te aspekty opisu objęte zakresem zlecenia zostały rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach:

- czy opis odnosi się do głównych aspektów świadczonych usług (objętych zakresem zlecenia), które zgodnie z uzasadnionym oczekiwaniem mogłyby być stosowne dla powszechnych potrzeb szerokiego zakresu biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej, w związku z planowaniem przez nich badań sprawozdań finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowej?
- czy opis jest sporządzony na takim poziomie szczegółowości, który zgodnie z uzasadnionym oczekiwaniem, mógłby dostarczyć szerokiemu zakresowi biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej, informacji wystarczających dla osiągnięcia zrozumienia kontroli wewnętrznej zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>14</sup>?; opis nie musi odnosić się do każdego aspektu przetwarzania w organizacji usługowej lub każdej usługi świadczonej na rzecz jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz nie musi być tak szczegółowy, iż potencjalnie mógłby umożliwić czytelnikowi naruszenie bezpieczeństwa lub innych kontroli w organizacji usługowej,

---

<sup>14</sup> MSB 315 (zmieniony), *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*.

- czy opis został sporządzony w sposób, który nie pomija lub nie zniekształca informacji, co może wpływać na powszechne potrzeby decyzyjne szerokiego zakresu biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej, np. czy opis zawiera jakiegokolwiek znaczące braki lub niedokładności dotyczące przetwarzania, których biegły rewident organizacji usługowej jest świadomy?

- gdy niektóre cele kontroli, określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, zostały wyłączone z zakresu zlecenia, czy opis wyraźnie identyfikuje te wyłączone cele?

- czy kontrole zidentyfikowane w opisie zostały wdrożone?

- czy kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, jeśli istnieją, zostały odpowiednio opisane?; w większości przypadków opis celów kontroli jest tak sformułowany, że cele kontroli mogą zostać osiągnięte na drodze skutecznego działania kontroli wdrożonych przez samą organizację usługową; jednakże w niektórych przypadkach cele kontroli, określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, nie mogą zostać osiągnięte przez samą organizację usługową, ponieważ ich osiągnięcie wymaga wdrożenia poszczególnych kontroli przez jednostki korzystające z organizacji usługowej; może być tak np. wtedy, gdy cele kontroli są wyznaczane przez organy regulacyjne; gdy opis nie zawiera kontroli uzupełniających w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, to opis odrębnie identyfikuje te kontrole łącznie z poszczególnymi celami kontroli, które nie mogą być osiągnięte przez samą organizację usługową,

- jeśli zastosowano metodę włączenia, czy opis osobno identyfikuje kontrole w organizacji usługowej oraz kontrole w organizacji podwykonawczej; jeśli zastosowano metodę wyłączenia, czy opis identyfikuje funkcje, które wykonuje organizacja podwykonawcza; gdy zastosowano metodę wyłączenia, opis nie musi przedstawiać szczegółowego przetwarzania lub kontroli w organizacji podwykonawczej.

**A22.** Procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej, służące ocenie rzetelnej prezentacji opisu, mogą obejmować:

- rozważenie charakterystyki jednostek korzystających z organizacji usługowej oraz sposobu, w jaki usługi świadczone przez organizację usługową prawdopodobnie na nie wpłyną, np. czy jednostki korzystające z organizacji usługowej należą do określonej branży i czy podlegają regulacjom agencji rządowych,

- lekturę standardowych umów lub standardowych warunków umów (jeśli istnieją), zawartych z jednostkami korzystającymi z organizacji usługowej, aby zdobyć zrozumienie wynikających z umowy obowiązków organizacji usługowej,

- obserwowanie procedur wykonanych przez pracowników organizacji usługowej,

- przegląd podręczników dotyczących polityki i procedury organizacji usługowej oraz innej dokumentacji systemów, np. w formie schematów i opisów.

**A23.** Paragraf 21(a) wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej przeprowadzenia oceny, czy cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu są racjonalne w danych okolicznościach. Rozważenie poniższych pytań może pomóc biegłemu rewidentowi organizacji usługowej w tej ocenie:

- czy określone cele kontroli zostały wyznaczone przez organizację usługową lub przez strony trzecie, takie jak organy regulacyjne, grupę użytkowników lub organizację zawodową, które postępują zgodnie z przejrzystym, właściwym procesem,

- w przypadku, gdy określone cele kontroli zostały określone przez organizację usługową, czy odnoszą się one do rodzajów stwierdzeń powszechnie występujących w szerokim zakresie sprawozdań finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowej, do których kontrole w organizacji usługowej mogłyby w uzasadniony sposób się odnosić?; chociaż biegły rewident organizacji usługowej zazwyczaj nie będzie w stanie ustalić, w jaki sposób kontrole w organizacji usługowej konkretnie odnoszą do stwierdzeń zawartych w poszczególnych sprawozdaniach finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowej, zrozumienie przez biegłego rewidenta organizacji usługowej charakteru systemu organizacji usługowej, w tym kontroli oraz świadczonych usług, jest wykorzystywane do identyfikowania rodzajów stwierdzeń, do których te kontrole prawdopodobnie się odnoszą,

- gdy określone cele kontroli zostały sformułowane przez organizację usługową, to czy są kompletne?; kompletny zestaw celów kontroli może dostarczyć wielu szerokiemu zakresowi biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej ramowych założeń służących do oceny wpływu kontroli w organizacji usługowej na stwierdzenia, najczęściej występujące w sprawozdaniach finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowej.

**A24.** Procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej służące ustaleniu, czy system organizacji usługowej został wdrożony, mogą być podobne i przeprowadzane w powiązaniu z procedurami służącymi osiągnięciu zrozumienia tego systemu. Mogą one także obejmować śledzenie pozycji przez system organizacji usługowej oraz, w przypadku raportu typu 2., mogą obejmować konkretne zapytania na temat zmian w kontrolach, które zostały wdrożone w ciągu okresu. Zmiany, które są znaczące dla jednostek korzystających z organizacji usługowej lub dla ich biegłych rewidentów, są zawierane w opisie systemu organizacji usługowej.

**Uzyskanie dowodów dotyczących projektu kontroli** (zob. par. 23, 28(b))

**A25.** Z punktu widzenia jednostki korzystającej z organizacji usługowej lub biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej kontrola jest odpowiednio zaprojektowana, jeśli samodzielnie lub w połączeniu z innymi kontrolami dostarczy - pod warunkiem jej przestrzegania w zadawalający sposób - wystarczającej pewności, że zapobiegnie istotnym zniekształceniom lub, że znaczące zniekształcenia zostaną wykryte i skorygowane. Organizacja usługowa lub biegły rewident organizacji usługowej nie są jednakże świadomi okoliczności, zachodzących w poszczególnych jednostkach korzystających z organizacji usługowej, które wyznaczyłyby, czy dane zniekształcenie wynikające z odchylenia kontroli jest, czy nie jest, istotne dla tych jednostek korzystających z organizacji usługowej. Dlatego z punktu widzenia biegłego rewidenta organizacji usługowej kontrola jest odpowiednio zaprojektowana, jeśli samodzielnie lub w połączeniu z innymi kontrolami dostarczy - pod warunkiem jej przestrzegania w zadawalający sposób - wystarczającej pewności, że zostały zrealizowane cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu.

**A26.** Biegły rewident organizacji usługowej może rozważyć diagramy przepływu, kwestionariusze lub tabele decyzyjne w celu ułatwienia zrozumienia projektu kontroli.

**A27.** Kontrole mogą składać się z licznych czynności ukierunkowanych na osiągnięcie celu kontroli. Zatem, jeśli biegły rewident organizacji usługowej oceni pewne czynności jako nieskuteczne w osiąganiu danego celu kontroli, występowanie innych czynności może umożliwić biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wyciągnięcie wniosku, że kontrole powiązane z tym celem kontroli zostały odpowiednio zaprojektowane.

### **Uzyskiwanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli**

*Ocena skuteczności działania (zob. par. 24)*

**A28.** Z punktu widzenia jednostki korzystającej z organizacji usługowej lub biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej kontrola działa skutecznie, jeśli samodzielnie lub w połączeniu z innymi kontrolami daje wystarczającą pewność, że zapobiegnie istotnym zniekształceniom, spowodowanym oszustem lub błędem lub, że istotne zniekształcenia zostaną wykryte i skorygowane. Organizacja usługowa lub biegły rewident organizacji usługowej nie są jednakże świadomi okoliczności zachodzących w poszczególnych jednostkach korzystających z organizacji usługowej, które wyznaczyłyby, czy dane zniekształcenie wynikające z odchylenia kontroli wystąpiło, a jeśli tak, to czy jest ono istotne. Dlatego z punktu widzenia biegłego rewidenta organizacji usługowej kontrola działa skutecznie, jeśli samodzielnie lub w połączeniu z innymi kontrolami daje wystarczającą pewność, że zostały osiągnięte cele kontroli, określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu. Podobnie, organizacja usługowa lub biegły rewident organizacji usługowej nie są w stanie określić, czy jakiegokolwiek zaobserwowane odchylenie kontroli skutkowało istotnym zniekształceniem z punktu widzenia pojedynczej jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

**A29.** Osiągnięcie zrozumienia kontroli, wystarczające do zaopiniowania odpowiedniości ich projektu, nie jest wystarczającym dowodem dotyczącym skuteczności ich działania, chyba że zachodzi pewien automatyzm zapewniający zgodne działanie kontroli z tym, jak zostały zaprojektowane i wdrożone. Na przykład uzyskanie informacji o wdrożeniu kontroli ręcznych w danym momencie nie dostarcza dowodu na działanie tej kontroli w innych momentach. Jednakże z powodu nieodłącznej spójności przetwarzania IT, przeprowadzenie procedur służących ustaleniu projektu zautomatyzowanej kontroli oraz tego, czy została ona wdrożona, może służyć jako dowód skuteczności działania tej kontroli, zależnie od oceny i testowania przez biegłego rewidenta organizacji usługowej innych kontroli, takich jak kontrole zmian programu.

**A30.** Raport typu 2., aby mógł być przydatny dla biegłych rewidentów organizacji usługowej, zwykle obejmuje okres co najmniej 6 miesięcy. Jeśli okres jest krótszy niż 6 miesięcy, biegły rewident organizacji usługowej za odpowiednie może uznać opisanie w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej przyczyn przyjęcia krótszego okresu. Okoliczności mogące sprawić skutkować tym, że raport obejmie okres krótszy niż 6 miesięcy, obejmują gdy: (a) biegły rewident organizacji usługowej został zaangażowany w okresie bliskim dacie, do której raport na temat kontroli ma zostać wydany, (b) organizacja usługowa (lub określony system lub aplikacja) działała przez okres krótszy niż 6 miesięcy lub (c) w kontrolach dokonano znaczących zmian i niewykonalne w praktyce jest czekanie 6 miesięcy na wydanie raportu lub też wydanie raportu na temat systemu zarówno przed, jak i po zmianach.

**A31.** Niektóre procedury kontroli mogą nie pozostawiać dowodu ich działania, który można poddać testowi w późniejszym terminie i dlatego biegły rewident organizacji usługowej może uznać za konieczne poddanie testowi skuteczności działania takich procedur kontroli w różnych momentach okresu sprawozdawczego.

**A32.** Biegły rewident organizacji usługowej dostarcza opinię o skuteczności działania kontroli w ciągu każdego okresu, dlatego wystarczające odpowiednie dowody dotyczące działania kontroli w ciągu bieżącego okresu są wymagane, aby biegły rewident organizacji usługowej wyraził tę opinię. Wiedza o odchyleniach zaobserwowanych przy poprzednich zleceniach może jednakże prowadzić biegłego rewidenta organizacji usługowej do zwiększenia zakresu testów w ciągu bieżącego okresu.

*Test kontroli pośrednich (zob. par. 25(b))*

**A33.** W niektórych okolicznościach konieczne może być uzyskanie dowodów wspierających skuteczność działania kontroli pośrednich. Na przykład, gdy biegły rewident organizacji usługowej zdecyduje się na przeprowadzenie testu skuteczności przeglądu raportów dotyczących wyjątków, w których to raportach są wyszczególnione transakcje sprzedaży wykraczające poza autoryzowane limity kredytowe, to przegląd oraz powiązane wynikające z niego działania stanowią kontrolę mającą bezpośrednie znaczenie dla biegłego rewidenta organizacji usługowej. Kontrole dokładności informacji w sprawozdaniach (np. ogólne kontrole IT) są opisywane jako „pośrednie” kontrole.

**A34.** Z powodu nieodłącznej spójności przetwarzania IT, dowody dotyczące wdrożenia automatycznych kontroli aplikacji, rozważane w połączeniu z dowodami skuteczności działania ogólnych kontroli organizacji usługowej (w szczególności zmian kontroli), mogą również dostarczać znaczących dowodów skuteczności jej działania.

*Sposób wyboru pozycji do testu (zob. par. 25(c), 27)*

**A35.** Biegły rewident organizacji usługowej ma do dyspozycji następujące sposoby wyboru pozycji do testu:

(a) wybór wszystkich pozycji (100% sprawdzenie); ten sposób może być odpowiedni dla testów kontroli, które są stosowane sporadycznie, np. raz na kwartał, lub kiedy dowody dotyczące stosowania kontroli sprawiają, że 100% sprawdzenie jest skuteczne efektywne,

(b) wybór szczególnych pozycji; zastosowanie tego sposobu może być odpowiednie, gdy 100% sprawdzenie nie byłoby efektywne, a próbkowanie nie byłoby skuteczne, co występuje w przypadku testów kontroli, które nie są stosowane z wystarczającą częstotliwością, aby mogły zapewnić dużą populację na potrzeby próbkowania, np. kontrole, które są stosowane co miesiąc lub co tydzień oraz

(c) próbkowanie; ten sposób może być odpowiedni w przypadku testów kontroli, które są stosowane często w jednolity sposób i które pozostawiają dokumentacyjne dowody ich stosowania.

**A36.** Chociaż wybiórcze sprawdzenie szczególnych pozycji będzie często efektywnym sposobem uzyskania dowodów, nie stanowi ono próbkowania. Wyników procedur zastosowanych do pozycji wybranych w ten sposób nie można ekstrapolować do całej populacji, a zatem wybiórcze sprawdzenie specyficznych pozycji nie dostarcza dowodów dotyczących pozostałej części populacji. Próbkowanie jest, z drugiej strony, zaprojektowane w celu umożliwienia wyciągnięcia wniosków na temat całej populacji na podstawie testu próbki pobranej z populacji.

## **Wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego**

*Osiągnięcie zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. 30)*

**A37.** Audyt wewnętrzny może być odpowiedzialny za dostarczanie analiz, ocen, zapewnień, rekomendacji i innych informacji kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór. Funkcja audytu wewnętrznego w organizacji usługowej może wykonywać czynności powiązane z własnym systemem kontroli wewnętrznej organizacji usługowej, bądź też działania powiązane z usługami i systemami, w tym z kontrolami, które organizacja usługowa dostarcza jednostkom korzystającym z organizacji usługowej.

*Ustalenie czy i w jakim zakresie wykorzystać wyniki pracy audytorów wewnętrznych (zob. par. 33)*

**A38.** Określając planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej, poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę zastosowania odmiennych lub mniej rozległych procedur niż te, które byłyby przeprowadzone w innych okolicznościach:

- rodzaj i zakres poszczególnych prac wykonanych lub tych, które mają być wykonane przez audytorów wewnętrznych, są dość ograniczone,
- praca audytorów wewnętrznych odnosi się do kontroli, które są mniej znaczące dla wniosków formułowanych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej,
- prace wykonane lub te, które mają być wykonane przez audytorów wewnętrznych, nie wymagają dokonywania subiektywnych lub złożonych osądów.

*Wykorzystanie wyników prac funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. 34)*

**A39.** Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej, dotyczących wyników prac audytorów wewnętrznych, będą zleżeć od przeprowadzonej przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oceny znaczenia tych prac dla wniosków biegłego rewidenta organizacji usługowej (np. znaczenie ryzyk, które testowane kontrole mają łagodzić), oceny funkcji audytu wewnętrznego oraz oceny poszczególnych wyników prac audytorów wewnętrznych. Takie procedury mogą obejmować:

- sprawdzenie pozycji, które już zostały sprawdzone przez audytorów wewnętrznych,
- sprawdzenie innych, podobnych pozycji oraz
- obserwację procedur przeprowadzanych przez audytorów wewnętrznych.

*Wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej* (zob. par. 36–37)

**A40.** Niezależnie od stopnia autonomii i obiektywizmu funkcji audytu wewnętrznego, taka funkcja nie jest niezależna od organizacji usługowej, czego wymaga się od biegłego rewidenta organizacji usługowej wykonującego zlecenie. Biegły rewident organizacji usługowej ponosi wyłączną odpowiedzialność za opinię wyrażoną w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej i odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt wykorzystania przez biegłego rewidenta organizacji usługowej wyników pracy audytorów wewnętrznych.

**A41.** Biegły rewident organizacji usługowej może opisać prace wykonane przez funkcję audytu wewnętrznego na wiele sposobów, np.:

- zawierając materiały wprowadzające do opisów testów kontroli wskazujące, że pewne prace wykonane przez funkcję audytu wewnętrznego zostały wykorzystane przy przeprowadzaniu testów kontroli,
- przypisanie poszczególnych testów do audytu wewnętrznego.

**Pisemne oświadczenia** (zob. par. 38, 40)

**A42.** Pisemne oświadczenia wymagane przez paragraf 38 są odrębne i dodatkowe wobec stwierdzenia organizacji usługowej, zdefiniowanego w paragrafie 9(o).

**A43.** Jeżeli organizacja usługowa nie dostarcza pisemnych oświadczeń wymaganych zgodnie z paragrafem 38(c) niniejszego standardu, odpowiednie może być zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej zgodnie z paragrafem 55(d) niniejszego standardu.

**Inne informacje** (zob. par. 42)

**A44.** Kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident organizacji usługowej nie był kojarzony z informacjami, gdy biegły rewident organizacji usługowej jest przekonany, że informacje:

- (a) zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia,
- (b) zawierają stwierdzenia lub informacje przedstawione w sposób nieuporządkowany lub
- (c) pomijają lub zaciemniają informacje, które wymagają zawarcia w przypadku, gdy takie pominięcie lub zaciemnienie mogłoby wprowadzać w błąd<sup>15</sup>.

Jeśli inne informacje zamieszczone w dokumencie, zawierającym opracowany przez organizację usługową opis jej systemu oraz raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, zawierają wybiegające w przyszłość informacje, takie jak plany naprawcze lub awaryjne, lub plany modyfikacji systemu, które będą się odnosić do odchyłeń zidentyfikowanych w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta lub deklaracje o charakterze promocyjnym nie znajdujące racjonalnego uzasadnienia, to biegły rewident może poprosić o usunięcie tych informacji lub o ich korektę.

**A45.** Jeśli organizacja usługowa odmawia usunięcia lub korekty tych innych informacji, odpowiednie może być podjęcie dalszych działań, np.:

- żądanie od organizacji usługowej skonsultowania się ze swoim doradcą prawnym w sprawie właściwego kierunku działań,
- opisanie w raporcie atestacyjnym istotnej niespójności lub istotnego zniekształcenia faktów,
- wstrzymanie wydania raportu atestacyjnego do czasu rozwiązania kwestii,
- wycofanie się ze zlecenia.

**Dokumentacja** (zob. par. 51)

**A46.** MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej w równym stopniu wymagające) wymaga, aby firmy audytorskie ustanowiły polityki i procedury w celu terminowego zakończenia gromadzenia akt zlecenia<sup>16</sup>. Odpowiednie ograniczenie czasowe, w którym należy zakończyć gromadzenie ostatecznych akt zlecenia, zwykle nie przekracza 60 dni, licząc od daty raportu biegłego rewidenta organizacji usługowej<sup>17</sup>.

## **Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej**

*Treść raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej* (zob. par. 53)

**A47.** Przykłady raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz powiązane stwierdzenia organizacji usługowych zostały zawarte w załącznikach 1 i 2.

*Zamierzeni użytkownicy i cele raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej* (zob. par. 53(e))

**A48.** Kryteria stosowane do zleceń sporządzania raportów na temat kontroli w organizacji usługowej są stosowne tylko dla celów dostarczania informacji o systemie organizacji usługowej, w tym o kontrolach, osobom, które posiadają zrozumienie sposobu, w jaki system został zastosowany do sprawozdawczości

<sup>15</sup> Kodeks IESBA, paragraf 110.2.

<sup>16</sup> MSKJ 1, paragraf 45.

<sup>17</sup> MSKJ 1, paragraf A54.

finansowej jednostek korzystających z organizacji usługowej. W związku z tym stwierdza się to w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej. Ponadto biegły rewident organizacji usługowej może uznać za odpowiednie zawarcie sformułowania, które szczególnie ogranicza udostępnianie raportu atestacyjnego inaczej niż do zamierzonych użytkowników, wykorzystywanie sprawozdania przez inne podmioty lub jego wykorzystywanie w innych celach.

*Opis testów kontroli* (zob. par. 54)

**A49.** Opisanie rodzaju testów kontroli, w przypadku raportu typu 2., pomaga czytelnikom raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, jeśli biegły rewident organizacji usługowej zamieszcza:

- wyniki wszystkich testów, w przypadku których zidentyfikowano odchylenia, nawet jeśli zostały zidentyfikowane inne kontrole pozwalające biegłemu rewidentowi organizacji usługowej na wyciągnięcie wniosku, że stosowny cel kontroli został osiągnięty lub że objęta testem kontrola została następnie usunięta z opisu systemu organizacji usługowej,
- informacje o czynnikach sprawczych zidentyfikowanych odchylen w zakresie, w jakim biegły rewident organizacji usługowej zidentyfikował takie czynniki.

*Opinie zmodyfikowane* (zob. par. 55)

**A50.** Przykłady ilustrujące elementów zmodyfikowanych raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej zostały zawarte w załączniku 3.

**A51.** Nawet, jeżeli biegły rewident organizacji usługowej wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii, odpowiednie może być, aby w akapicie uzasadniającym modyfikację opisać przyczyny wszelkich innych kwestii, o których biegły rewident organizacji usługowej wie, że wymagałyby modyfikacji opinii, a także skutki tych kwestii.

**A52.** Gdy formułuje się odmowę wyrażenia opinii z powodu ograniczenia zakresu, zazwyczaj nie jest odpowiednie identyfikowanie przeprowadzonych procedur ani zamieszczanie oświadczeń, opisujących charakterystykę zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej, gdyż podjęcie tych działań mogłoby przyćmić fakt odstąpienia od wyrażenia opinii.

**Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się** (zob. par. 56)

**A53.** Odpowiednie działania w ramach reakcji na okoliczności zidentyfikowane w paragrafie 56 mogą obejmować:

- zasięgnięcie porady prawnej na temat konsekwencji różnych kierunków działań,
- komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w organizacji usługowej,
- komunikowanie się ze stronami trzecimi (np. z regulatorem), jeśli jest to wymagane,
- zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej lub dodanie akapitu dotyczącego innych kwestii,
- wycofanie się ze zlecenia.

**Załącznik 1**  
(zob. par. A47)

### **Przykłady stwierdzeń organizacji usługowej**

Poniższe przykłady stwierdzeń organizacji usługowej mają jedynie charakter wskazówek i z założenia nie są wyczerpujące ani nie mają zastosowania do wszystkich sytuacji.

#### **Przykład 1: Stwierdzenie typu 2. wydane przez organizację usługową**

Stwierdzenie organizacji usługowej

Załączony opis został sporządzony dla klientów, dla których był stosowany system [rodzaj lub nazwa] oraz dla ich biegłych rewidentów mających wystarczające zrozumienie opisu, aby łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami o kontrolach wykonywanych przez samych klientów móc rozważyć go przy ocenie ryzyk istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych klientów. [Nazwa jednostki] potwierdza, że:

(a) załączony opis zamieszczony na stronach [bb-cc] rzetelnie przedstawia system [rodzaj lub nazwa] dotyczący przetwarzania transakcji klientów w ciągu okresu od [data] do [data]. Kryteria stosowane do dokonania tego stwierdzenia zakładają, że załączony opis:

(i) przedstawia sposób, w jaki system został zaprojektowany i wdrożony, w tym:

- rodzaje świadczonych usług obejmujących, odpowiednio, grupy przetwarzanych transakcji,

- procedury zarówno w ramach systemów informacyjnych, jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje były inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, gdy to niezbędne poprawiane oraz przenoszone do sprawozdań sporządzanych dla klientów,

- powiązane zapisy księgowe, informacje wspierające i poszczególne salda, które były wykorzystywane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w tym korygowania niepoprawnych informacji, oraz sposobu przenoszenia informacji do sprawozdań sporządzanych dla klientów,

- w jaki sposób system traktował znaczące zdarzenia i warunki, inne niż transakcje,

- proces, który zastosowano do sporządzania sprawozdań dla klientów,

- stosowne cele kontroli i kontrole zaprojektowane, aby te cele osiągnąć,

- kontrole, które, jak zakładaliśmy projektując system, zostaną wdrożone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej i które, o ile to niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli, określonych w załączonym opisie, są zidentyfikowane w tym opisie łącznie z poszczególnymi celami kontroli, które nie mogą być osiągnęte wyłącznie przez nas samych,

- pozostałe aspekty naszego środowiska kontroli, procesu oceny ryzyka, systemu informacyjnego (obejmującego powiązane procesy gospodarcze) oraz komunikacji, działań kontrolnych i kontroli monitorujących, które były stosowane dla przetwarzania i sprawozdawczości dotyczącej transakcji klientów,

(ii) zawiera stosowne szczegóły zmian systemu organizacji usługowej w okresie od [data] do [data],

(iii) nie pomija lub nie zniekształca informacji stosownych dla zakresu opisywanego systemu, potwierdzając jednocześnie, że opis ten został sporządzony w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego zakresu klientów i ich biegłych rewidentów i dlatego może nie obejmować każdego aspektu systemu, który poszczególni klienci mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku;

(b) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w załączonym opisie zostały odpowiednio zaprojektowane i działały skutecznie przez okres od [data] do [data]. Kryteria stosowane do sformułowania tego stwierdzenia były następujące:

(i) ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie zostały zidentyfikowane,

(ii) zidentyfikowane kontrole, jeżeli będą działały zgodnie z tym, jak zostały opisane, dadzą wystarczającą pewność, że ryzyka te nie uniemożliwiały osiągnięcia określonych celów kontroli oraz

(iii) kontrole były stosowane zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, w tym kontrole ręczne były stosowane przez osoby mające odpowiednie kompetencje i uprawnienia przez okres od [data] do [data].

## **Przykład 2: Stwierdzenie typu 1 wydane przez organizację usługową**

Załączony opis został sporządzony dla klientów, dla których był stosowany system [rodzaj lub nazwa] oraz dla ich biegłych rewidentów, mających wystarczające zrozumienie opisu, aby łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami o kontrolach wykonywanych przez samych klientów, mogli rozważyć go przy osiąganiu zrozumienia systemów informacyjnych klientów, stosownych dla sprawozdawczości finansowej. [Nazwa jednostki] potwierdza, że:

(a) załączony opis zamieszczony na stronach [bb-cc] rzetelnie przedstawia system [rodzaj lub nazwa] dotyczący przetwarzania transakcji klientów na dzień [data]. Kryteria stosowane dla dokonania tego stwierdzenia były takie, że załączony opis:

(i) przedstawia sposób, w jaki system został zaprojektowany i wdrożony, w tym:

- rodzaje świadczonych usług obejmujących, odpowiednio, grupy przetwarzanych transakcji,

- procedury, zarówno w ramach systemów informacyjnych, jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje były inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, gdy to niezbędne poprawiane, oraz przenoszone do sprawozdań sporządzanych dla klientów,

- powiązane zapisy księgowe, informacje wspierające i poszczególne salda, które były wykorzystywane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w tym korygowania niepoprawnych informacji, oraz sposobu przenoszenia informacji do sprawozdań sporządzanych dla klientów,

- w jaki sposób system traktował znaczące zdarzenia i warunki, inne niż transakcje,

- proces, który zastosowano do sporządzania sprawozdań dla klientów,

- stosowne cele kontroli i kontrole zaprojektowane, aby te cele osiągnąć,

- kontrole, które jak zakładaliśmy projektując system, zostaną wdrożone przez jednostki korzystające z organizacji usługowej i które, o ile to niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli, określonych w załączonym opisie, są zidentyfikowane w tym opisie łącznie z poszczególnymi celami kontroli, które nie mogą być osiągnęte wyłącznie przez nas samych,

- pozostałe aspekty naszego środowiska kontroli, procesu oceny ryzyka, systemu informacyjnego (obejmującego powiązane procesy gospodarcze) oraz komunikacji, działań kontrolnych i kontroli monitorujących, które były stosowane dla przetwarzania i sprawozdawczości dotyczącej transakcji klientów,

(ii) nie pomija lub nie zniekształca informacji stosownych dla zakresu opisywanego systemu, potwierdzając jednocześnie, że opis ten został sporządzony w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego zakresu klientów i ich biegłych rewidentów i dlatego może nie obejmować każdego aspektu systemu, który poszczególni

klienci mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku;

(b) kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w załączonym opisie, zostały odpowiednio zaprojektowane na dzień [data]. Kryteria stosowane do dokonania tego stwierdzenia były następujące:

- (i) ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie, zostały zidentyfikowane oraz
- (ii) zidentyfikowane kontrole, jeżeli będą działały zgodnie z tym, jak zostały opisane, dadzą wystarczającą pewność, że ryzyka te nie przeszkadzają w osiągnięciu określonych celów kontroli.

**Załącznik 2**  
(zob. par. A47)

### **Przykłady raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej**

Poniższe przykłady raportów mają jedynie charakter wskazówek i z założenia nie są wyczerpujące ani nie mają zastosowania do wszystkich sytuacji.

#### **Przykład 1:**

#### **Raport atestacyjny typu 2. biegłego rewidenta organizacji usługowej**

#### **Raport atestacyjny niezależnego biegłego rewidenta organizacji usługowej na temat opisu kontroli, ich projektu i skuteczności działania**

Do: Organizacji usługowej XYZ

#### *Zakres*

Zlecono nam sporządzenie raportu na temat zamieszczonego na stronach [bb–cc], opracowanego przez organizację usługową XYZ, opisu jej systemu [rodzaj i nazwa] przetwarzania transakcji klientów w okresie od [data] do [data] („Opis”) oraz na temat projektu i działania kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie<sup>18</sup>.

#### *Odpowiedzialność organizacji usługowej XYZ*

Organizacja usługowa XYZ jest odpowiedzialna za: sporządzenie opisu i załączonego na stronie [aa] stwierdzenia, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji opisu i stwierdzenia, za świadczenie usług objętych opisem, za określenie celów kontroli oraz za zaprojektowanie, wdrożenie i skuteczne działanie kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o opracowanym przez organizację usługową XYZ opisie oraz o projekcie i działaniu kontroli powiązanych z celami kontroli, określonymi w tym opisie, na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur. Wykonaliśmy zlecenie zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Standard ten wymaga od nas przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia naszych procedur w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, czy we wszystkich istotnych aspektach, opis został rzetelnie przedstawiony, oraz czy kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i działają skutecznie.

Zlecenie atestacyjne polegające na sporządzeniu raportu na temat opisu, projektu i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej, obejmuje przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu dowodów dotyczących ujawnień zawartych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu oraz projektu i skuteczności działania kontroli. Wybrane procedury zależą od osądu biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym od oceny ryzyk, że opis nie został rzetelnie przedstawiony oraz że kontrole nie są odpowiednio zaprojektowane lub nie działają skutecznie. Zastosowane przez nas procedury obejmowały przeprowadzenie testów skuteczności działania tych kontroli, które uznaliśmy za konieczne dla dostarczenia wystarczającej pewności, że cele kontroli określone w opisie zostały osiągnięte. Tego rodzaju zlecenie atestacyjne obejmuje także ocenę ogólnej prezentacji opisu, odpowiedniości celów w nim zawartych oraz odpowiedniości kryteriów wyszczególnionych przez organizację usługową i opisanych na stronie [aa].

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii.

---

<sup>18</sup> Jeśli niektóre elementy opisu nie są objęte zakresem zlecenia, w sposób jasny informuje się o tym w raporcie atestacyjnym.



### *Ograniczenia kontroli w organizacji usługowej*

Organizacja usługowa XYZ opracowała opis w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego zakresu klientów i ich biegłych rewidentów i dlatego opis ten może nie obejmować każdego aspektu systemu, który poszczególni klienci mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku. Także z racji swej natury, kontrole w organizacji usługowej mogą nie zapobiegać lub nie wykrywać wszystkich błędów lub braków w przetwarzaniu lub prezentacji transakcji. Także dokonywanie projekcji oceny skuteczności na przyszłe okresy jest obarczone ryzykiem, że kontrole w organizacji usługowej mogą stać się nieodpowiednie lub mogą nie działać.

### *Opinia*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, które zastosowaliśmy formułując naszą opinię, zostały opisane na stronie [aa]. Naszym zdaniem, we wszystkich istotnych aspektach:

(a) opis rzetelnie przedstawia system [rodzaj lub nazwa], zgodnie z tym, jak został zaprojektowany i wdrożony w okresie od [data] do [data],

(b) kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opisie, zostały odpowiednio zaprojektowane w okresie od [data] do [data] oraz

(c) kontrole objęte testami, które były niezbędne dla dostarczenia wystarczającej pewności, że cele kontroli określone w opisie zostały osiągnięte, działały skutecznie w okresie od [data] do [data].

### *Opis testów kontroli*

Poszczególne kontrole objęte testami oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i wyniki tych testów zostały przedstawione na stronach [yy–zz].

### *Zamierzeni użytkowników i cel*

Niniejszy raport i opis testów kontroli, zamieszczony na stronach [yy–zz], są przeznaczone wyłącznie dla klientów korzystających z systemu organizacji usługowej XYZ [rodzaj i nazwa] oraz dla ich biegłych rewidentów, posiadających wystarczające zrozumienie tego systemu, aby łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami o kontrolach wykonywanych przez samych klientów, mogli rozważyć go przy ocenie ryzyk istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych klientów.

[Podpis biegłego rewidenta organizacji usługowej]

[Data raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej]

[Adres biegłego rewidenta organizacji usługowej]

## **Przykład 2:**

### **Raport atestacyjny typu 1 biegłego rewidenta organizacji usługowej**

#### **Raport atestacyjny niezależnego biegłego rewidenta organizacji usługowej na temat opisu kontroli oraz ich projektu**

Do: Organizacji usługowej XYZ

### *Zakres*

Zlecono nam sporządzenie raportu na temat zamieszczonego na stronach [bb–cc], opracowanego przez organizację usługową XYZ, opisu jej systemu [rodzaj i nazwa] przetwarzania transakcji klientów na dzień [data] („Opis”) oraz na temat projektu kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie<sup>19</sup>. Nie przeprowadziliśmy żadnych procedur dotyczących skuteczności działania kontroli objętych opisem, a zatem nie wyrażamy o tym opinii.

### *Odpowiedzialność organizacji usługowej XYZ*

Organizacja usługowa XYZ jest odpowiedzialna za: opracowanie opisu i załączonego na stronie [aa] stwierdzenia, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji opisu i stwierdzenia, za świadczenie usług objętych opisem, za określenie celów kontroli oraz za zaprojektowanie, wdrożenie i skuteczne działanie kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli.

---

<sup>19</sup> Jeśli niektóre elementy opisu nie są objęte zakresem zlecenia, w sposób jasny informuje się o tym w raporcie atestacyjnym.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o opracowanym przez organizację usługową XYZ opisie oraz o projekcie kontroli, powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie, na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur. Wykonaliśmy zlecenie zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli organizacji usługowej*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Standard ten wymaga od nas przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia naszych procedur w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, czy we wszystkich istotnych aspektach, opis został rzetelnie przedstawiony oraz kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane we wszystkich istotnych aspektach.

Zlecenie atestacyjne polegające na sporządzeniu raportu na temat projektu kontroli w organizacji usługowej obejmuje przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu dowodów dotyczących ujawnień zawartych w opisie systemu opracowanym przez organizację usługową oraz dowodów dotyczących projektu kontroli. Wybrane procedury zależą od osądu biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym od oceny, że opis nie jest rzetelnie przedstawiony oraz że kontrole nie są odpowiednio zaprojektowane. Tego rodzaju zlecenie atestacyjne obejmuje także ocenę ogólnej prezentacji opisu, odpowiedniości celów kontroli w nim zawartych oraz adekwatności kryteriów wyszczególnionych przez organizację usługową i opisanych na stronie [aa].

Zgodnie z tym, na co wskazaliśmy powyżej, nie przeprowadzaliśmy żadnych procedur dotyczących skuteczności działania kontroli objętych opisem, a zatem nie wyrażamy o tym opinii.

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii.

### *Ograniczenia kontroli w organizacji usługowej*

Organizacja usługowa XYZ sporządziła opis, aby zaspokoić powszechne potrzeby szerokiego zakresu klientów i ich biegłych rewidentów i dlatego opis ten może nie obejmować każdego aspektu systemu, jaki poszczególni klienci mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku. Także ze względu na naturę, kontrole w organizacji usługowej mogą nie zapobiegać lub nie wykrywać wszystkich błędów lub pominąć w przetwarzaniu lub prezentacji transakcji.

### *Opinia*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, którymi posłużyliśmy się formułując naszą opinię, zostały opisane na stronie [aa]. Naszym zdaniem, we wszystkich istotnych aspektach:

(a) opis rzetelnie przedstawia system [rodzaj lub nazwa], zgodnie z tym, jak został zaprojektowany i wdrożony na dzień [data] oraz

(b) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opisie zostały odpowiednio zaprojektowane na dzień [data].

### *Zamierzeni użytkownicy i cel*

Niniejszy raport jest przeznaczony jedynie dla klientów, którzy korzystali z systemu [rodzaj i nazwa] organizacji usługowej XYZ oraz dla ich biegłych rewidentów, posiadających wystarczające zrozumienie tego systemu, aby łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami o kontrolach wykonywanych przez samych klientów, mogli rozważyć go przy osiąganiu zrozumienia systemów informacyjnych klientów stosownych dla sprawozdawczości finansowej.

[Podpis biegłego rewidenta organizacji usługowej]

[Data raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej]

[Adres biegłego rewidenta organizacji usługowej]

**Załącznik 3**  
(zob. par. A50)

## **Przykłady zmodyfikowanych raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej**

Poniższe przykłady zmodyfikowanych raportów mają jedynie charakter wskazówek i z założenia nie są wyczerpujące ani nie mają zastosowania do wszystkich sytuacji. Opierają się na przykładach raportów zawartych w załączniku 2.

### **Przykład 1:**

**Opinia z zastrzeżeniem - opracowany przez organizację usługową opis nie jest rzetelnie przedstawiony we wszystkich istotnych aspektach**

...

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

...

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii z zastrzeżeniem.

*Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Załączony opis stwierdza na stronie [mn], że organizacja usługowa XYZ stosuje numery identyfikacyjne użytkownika oraz hasła, mające zapobiegać nieuprawnionemu dostępowi do systemu. Na podstawie przeprowadzonych procedur, które obejmowały kierowanie zapytań do pracowników oraz obserwację czynności, ustaliliśmy że numery identyfikacyjne użytkownika oraz hasła są stosowane w aplikacjach A i B, ale nie są stosowane w aplikacjach C i D.

*Opinia z zastrzeżeniem*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, które zastosowaliśmy formułując naszą opinię, zostały opisane w stwierdzeniu organizacji usługowej XYZ, znajdującym się na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem:

(a)...

**Przykład 2:**

**Opinia z zastrzeżeniem – kontrole nie są odpowiednio zaprojektowane, aby dostarczyć wystarczającej pewności, że cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu zostaną osiągnięte, jeśli kontrole działają skutecznie**

....

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii z zastrzeżeniem.

*Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Zgodnie z tym, jak zostało to omówione na stronie [mn] załączonego opisu, organizacja usługowa XYZ dokonuje od czasu do czasu zmian w aplikacjach programu, aby skorygować słabości lub ulepszyć możliwości. Procedury stosowane podczas ustalania, czy należy dokonać zmian, podczas projektowania zmian i ich wdrażania, nie obejmują przeglądu i zatwierdzenia przez uprawnione osoby, które są niezależne od osób zaangażowanych we wprowadzanie tych zmian. Nie funkcjonują także szczególne wymogi dotyczące testowania takich zmian lub dostarczania uprawnionym osobom dokonującym przeglądu wyników testów przed wprowadzeniem zmian.

*Opinia z zastrzeżeniem*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, które zastosowaliśmy formułując naszą opinię, zostały opisane w stwierdzeniu organizacji usługowej XYZ zamieszczonym na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem:

(a)...

**Przykład 3:**

**Opinia z zastrzeżeniem – kontrole nie działały skutecznie przez określony okres (dotyczy wyłącznie raportu typu 2)**

...

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

...

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii z zastrzeżeniem.

*Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Organizacja usługowa XYZ stwierdza w swoim opisie, że posiada automatyczne kontrole uzgadniające otrzymane spłaty pożyczki z wygenerowanymi danymi wyjściowymi. Jednakże, zgodnie z omówieniem na

stronie [mn] opisu, ta kontrola na skutek błędu oprogramowania nie działała skutecznie w okresie od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok. Wskutek tego nie osiągnięto celu kontroli stanowiącego, iż „kontrola dostarcząca wystarczającej pewności, że otrzymane spłaty pożyczek były odpowiednio rejestrowane” w okresie od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok. Organizacja usługowa XYZ wprowadziła zmianę do programu wykonującego obliczenia na dzień [data], i nasze testy wskazują, że program działał skutecznie w okresie od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok.

#### *Opinia z zastrzeżeniem*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, które zastosowaliśmy formułując naszą opinię, zostały opisane w stwierdzeniu organizacji usługowej XYZ, zamieszczonym na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem:

...

#### **Przykład 4:**

#### **Opinia z zastrzeżeniem - biegły rewident organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów**

...

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

...

Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii z zastrzeżeniem.

#### *Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Organizacja usługowa XYZ stwierdza w swoim opisie, że posiada automatyczne kontrole uzgadniające otrzymane spłaty pożyczki z wygenerowanymi danymi wyjściowymi. Jednakże zapisy elektroniczne potwierdzające dokonywanie tych uzgodnień za okres od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok zostały usunięte na skutek błędu przetwarzania komputerowego i dlatego nie byliśmy w stanie przeprowadzić testu działania tej kontroli za ten okres. W związku z tym nie byliśmy w stanie ustalić, czy cel kontroli stanowiący, iż „kontrola dostarcząca wystarczającą pewność, że otrzymane spłaty pożyczki są prawidłowo rejestrowane” był skutecznie realizowany w okresie od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok.

#### *Opinia z zastrzeżeniem*

Nasza opinia została sporządzona na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym raporcie. Kryteria, które zastosowaliśmy formułując naszą opinię, zostały opisane w stwierdzeniu organizacji usługowej XYZ, znajdującym się na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem:

(a)...

13–21.]

#### **Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402**

Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w lipcu 2012 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2014 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402* © 2012 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402* © 2014 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Assurance Engagements*  
ISBN: 978-1-60815-122-6.