

Załącznik nr 1.13 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 402

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 402 (IAASB)

**OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI
KORZYSTAJĄCEJ Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 402
OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI
KORZYSTAJĄCEJ Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-5
Data wejścia w życie	6
Cele	7
Definicje	8
Wymogi	
Poznanie usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej..	9-14
Odniesienie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia	15-17
Sprawozdania typu 1 oraz 2, które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej	18
Oszustwa, nieprzestrzeganie prawa i innych regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej	19
Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej	20-22
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Poznanie usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej	A1-A23
Odniesienie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia	A24-A39
Sprawozdania typu 1 oraz 2, które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej	A40
Oszustwa, nieprzestrzeganie prawa i innych regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej	A41
Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej	A42-A44

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 402 „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, w przypadku gdy jednostka korzysta z usług jednej lub kilku organizacji usługowych. W szczególności standard wyjaśnia, jak biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej powinien stosować MSB 315 (zmieniony)¹ i MSB 330² w celu poznania tej jednostki, w tym jej kontroli wewnętrznej, mającej znaczenie dla badania, w stopniu wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w odpowiedzi na to ryzyko.

2. Wiele jednostek zleca niektóre obszary swojej działalności organizacjom świadczącym usługi począwszy od realizacji określonego zadania pod kierownictwem jednostki do zastępowania całych wydziałów lub funkcji jednostki takich, jak np. funkcja rozliczeń podatkowych. Wiele z usług świadczonych przez takie organizacje stanowi integralną część działalności operacyjnej jednostki; jednakże nie wszystkie tego typu usługi mają znaczenie dla badania.

3. Usługi świadczone przez organizację usługową mają znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli usługi te jak i ich kontrole stanowią część systemu informacyjnego jednostki obejmującego powiązane procesy biznesowe mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej. Chociaż większość kontroli w organizacji usługowej prawdopodobnie będzie się odnosić do sprawozdawczości finansowej, mogą istnieć inne obszary kontroli, mające znaczenie również dla badania takie,

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

jak kontrola zabezpieczania aktywów. Usługi organizacji usługowej stanowią część systemu informacyjnego jednostki, obejmującego powiązane procesy biznesowe, mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, jeśli usługi te wpływają na jakikolwiek z poniższych elementów:

(a) grupy transakcji w ramach działalności jednostki korzystającej z organizacji usługowej, które są znaczące dla sprawozdań finansowych tej jednostki,

(b) procedury zarówno w technologii informatycznej (IT), jak i prowadzone ręcznie, za pomocą których jednostka korzystająca z organizacji usługowej inicjuje, rejestruje, przetwarza, poprawia, gdy to konieczne, przenosi do księgi głównej oraz wykazuje w sprawozdaniach finansowych transakcje,

(c) powiązane księgi rachunkowe zarówno w formie elektronicznej jak i papierowej, wspierające informacje i określone konta w sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, które są wykorzystywane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania oraz wykazywania transakcji jednostki; obejmuje to również korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do księgi głównej,

(d) jak system informacyjny jednostki korzystającej z organizacji usługowej wychwytuje zdarzenia lub warunki, inne niż transakcje, które są istotne dla sprawozdań finansowych,

(e) proces sprawozdawczości finansowej wykorzystywany do sporządzania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym istotne szacunki księgowo i ujawnienia oraz

(f) kontrole dotyczące zapisów w dzienniku, w tym niestandardowe zapisy w dzienniku wykorzystywane do księgowania niepowtarzających się, nietypowych transakcji lub korekt.

4. Rodzaj i zakres prac, które musi przeprowadzić biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową, uzależniony jest od rodzaju i znaczenia tych usług dla jednostki oraz znaczenia tych usług dla badania.

5. Niniejszy standard nie ma zastosowania do świadczonych przez instytucje finansowe usług, które ograniczają się do przetwarzania – w ramach należącego do jednostki rachunku utrzymywanego w instytucji finansowej – transakcji wymagających właściwej autoryzacji jednostki, takich jak: przetwarzanie przez bank transakcji w ramach rachunku rozliczeniowego lub przetwarzanie przez biuro maklerskie transakcji na papierach wartościowych. Dodatkowo niniejszy standard nie ma zastosowania do badania transakcji wynikających z właścicielskich udziałów finansowych w innych jednostkach takich, jak spółki partnerskie, korporacje lub wspólne przedsięwzięcia w sytuacji, gdy udziały właścicielskie są rozliczane oraz prezentowane z przeznaczeniem dla posiadaczy udziałów.

Data wejścia w życie

6. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

7. Celem biegłego rewidenta jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej jest:

(a) poznanie istoty i znaczenia usług organizacji usługowej oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz

(b) zaprojektowanie oraz przeprowadzenie procedur badania, będących odpowiedzią na to ryzyko.

Definicje

8. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej – kontrole, które jak zakłada organizacja usługowa, projektując swoje usługi, zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z jej usług, i które, o ile to niezbędne dla realizacji celów kontrolnych, są zidentyfikowane w opisie systemu;

(b) sprawozdanie na temat opisu i projektu kontroli organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako sprawozdanie typu 1). Sprawozdanie to obejmuje:

(i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone na określoną datę,

(ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej mające dostarczyć wystarczającej pewności poprzez wyrażenie opinii na temat opisu systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, oraz odpowiedniości zaprojektowanych kontroli z punktu widzenia możliwości realizacji określonych celów kontrolnych;

(c) Sprawozdanie na temat opisu, projektu kontroli i operacyjnej skuteczności kontroli organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako sprawozdanie typu 2). Sprawozdanie to obejmuje:

(i) przygotowany przez kierownictwo jednostki korzystającej z organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, ich projektu i wdrożenia na dany dzień lub przez określony okres oraz, w niektórych przypadkach, ich operacyjną skuteczność przez określony okres,

(ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej, mające dostarczyć wystarczającej pewności, które obejmuje:

a. opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej o systemie i celach kontroli jednostki i powiązanych kontroli, poprawności zaprojektowania kontroli pod kątem osiągnięcia wyznaczonych celów, a także skuteczności działania kontroli,

b. opis testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultatów;

(d) biegły rewident organizacji usługowej – biegły rewident, który, na życzenie organizacji usługowej, przedstawia sprawozdanie atestacyjne na temat kontroli organizacji usługowej;

(e) organizacja usługowa – organizacja będąca stroną trzecią (lub segment organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy jednostkom usługi stanowiące część ich systemów informacyjnych mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej;

(f) system organizacji usługowej – zasady i procedury zaprojektowane, wdrożone i utrzymywane przez organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek usług objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta organizacji usługowej;

(g) organizacja podwykonawcza – organizacja usługowa wykorzystywana przez inną organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek niektórych usług, będących częścią ich systemów informacyjnych mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej;

(h) biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej – biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej;

(i) jednostka korzystająca z organizacji usługowej – jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdania finansowe podlegają badaniu.

Wymogi

Poznanie usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej

9. Poznając jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zgodnie z MSB 315 (zmienionym)³, biegły rewident tej jednostki poznaje* sposób, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności, w tym (zob. par. A1-A2):

(a) istotę usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki (zob. par. A3-A5),

(b) charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, które znajdują się pod wpływem organizacji usługowej (zob. par. A6),

(c) stopień interakcji między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z jej usług (zob. par. A7),

(d) rodzaj powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotne warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową (zob. par. A8-A11).

10. Poznając kontrolę wewnętrzną mającą znaczenie dla badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej dokonuje oceny projektu i wdrożenia odpowiednich kontroli w takiej jednostce, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową (zob. par. A12-A14).

11. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej określa, czy w wystarczającym stopniu poznał rodzaj i znaczenie ważnych dla badania usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływ na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej, co będzie stanowić podstawę dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

12. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie poznać wystarczająco tych kwestii za pomocą jednostki, poznaje je przez zastosowanie jednej lub więcej z następujących procedur:

(a) uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2, jeśli są dostępne,

(b) kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu otrzymania określonych informacji,

³ MSB 315 (zmieniony), paragraf 11.

* Uw. tłum. – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 12.

(c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach tej organizacji,

(d) korzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi procedury, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach organizacji usługowej (zob. par. A15- A 20).

Wykorzystanie sprawozdania typu 1 lub 2 jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez biegłego rewidenta

13. Oceniając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania przedstawionych w sprawozdaniu typu 1 lub 2, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej upewnia się co do:

(a) zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej, a także jego niezależności od tej organizacji oraz

(b) odpowiedności standardów, w oparciu o które sprawozdanie typu 1 lub 2 zostało przygotowane (zob. par. A21).

14. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać sprawozdanie typu 1 lub 2 jako dowód badania wspierający jego poznanie zaprojektowania i wdrożenia kontroli organizacji usługowej, biegły rewident:

(a) dokonuje oceny, czy opis i projekt kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,

(b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez sprawozdanie w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, która to kontrola ma znaczenie dla badania oraz

(c) określa, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki, a jeśli tak, sprawdza, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole (zob. par. A22-A23).

Odniesienie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia

15. Reagując na ocenione ryzyko zgodnie z MSB 330, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:

(a) określa, czy na podstawie dokumentacji będącej w posiadaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych są dostępne, a jeśli nie,

(b) przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub korzysta z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadza takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu (zob. par. A24-A28).

Testy kontroli

16. W przypadku, gdy ocena ryzyka przeprowadzona przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrola organizacji usługowej działa skutecznie, biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności działania tej kontroli poprzez zastosowanie jednej lub więcej z poniższych procedur:

(a) uzyskanie sprawozdania typu 2, jeśli jest dostępne,

(b) przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej lub

(c) skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (zob. par. A29-30).

Wykorzystanie sprawozdania typu 2 jako dowodu badania skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej

17. Jeśli, zgodnie z paragrafem 16(a), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać sprawozdanie typu 2 jako dowód badania wskazujący na skuteczność działania kontroli organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ustala, czy sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, wspierając tym samym swoją ocenę ryzyka dokonaną poprzez:

(a) ocenę, czy opis, projekt i skuteczność działania kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dany dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,

(b) ustalenie, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki, a jeśli tak, poznanie, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, a jeśli tak, przeprowadzenie testów skuteczności ich działania,

(c) ocenę odpowiedności przedziału czasu, w którym przeprowadzono testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od przeprowadzenia testów kontroli oraz

(d) ocenę, czy testy kontroli przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultaty, które zostały opisane w sprawozdaniu tego biegłego rewidenta, są adekwatne do stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania, wspierające ocenę ryzyka przeprowadzoną przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (zob. par. A31-A39).

Sprawozdania typu 1 oraz 2, które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej

18. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać sprawozdanie typu 1 lub 2, które nie obejmuje usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, a usługi te mają znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident stosuje wymogi niniejszego standardu w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą (zob. par. A40).

Oszustwa, nieprzestrzeganie prawa i regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej

19. Biegły rewident zasięga informacji u kierownictwa jednostki korzystającej z organizacji usługowej, czy organizacja usługowa zgłosiła tej jednostce lub czy jednostka w inny sposób dowiedziała się o wszelkich przypadkach oszustw, naruszenia prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń wpływających na jej sprawozdania finansowe. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ocenia, w jakim stopniu zagadnienia te wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, w tym na sformułowane przez niego wnioski i na jego sprawozdanie (zob. par. A41).

Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej

20. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej modyfikuje opinię w swoim sprawozdaniu zgodnie z MSB 705⁵, jeśli nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej (zob. par. A42).

21. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię, chyba że wymaga tego prawo lub regulacje. Jeśli odniesienie takie jest wymagane przez prawo lub regulacje, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wskazuje w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za opinię z badania (zob. par. A43).

22. Jeśli odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej jest istotne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki wskazuje w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za tę opinię (zob. par. A44).

* * *

Zastosowania oraz inne materiały objaśniające

Poznanie usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej

Źródła informacji (zob. par. 9)

A1. Informacje na temat istoty usług świadczonych przez organizację usługową mogą być dostępne z różnorodnych źródeł takich, jak:

- instrukcje użytkowników,
- przeglądy systemów,
- instrukcje techniczne,
- umowa lub porozumienie dotyczące świadczenia usług zawarte między jednostką i organizacją usługową,
- raporty organizacji usługowej, audytorów wewnętrznych lub organów regulacyjnych z kontroli organizacji usługowej,
- sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym oświadczenia kierownictwa, jeśli są dostępne.

A2. Wiedza biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zdobyta na podstawie jego doświadczeń z organizacją, np. na podstawie doświadczeń w zakresie innych zleceń badania, może być również pomocna w poznaniu istoty usług świadczonych przez organizację usługową. Wiedza ta może być szczególnie pomocna, jeśli usługi oraz kontrola tych usług w organizacji usługowej są wysoce wystandaryzowane.

⁵ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 6.

Charakter usług świadczonych przez organizację usługową (zob. par. 9(a))

A3. Jednostka może korzystać z organizacji usługowej takiej, jak organizacja przetwarzająca transakcje i rozliczająca się z odnośnej odpowiedzialności za nie lub księgująca transakcje i przetwarzająca odpowiednie dane. Organizacje usługowe, które świadczą takie usługi obejmują, np. departamenty powiernicze banków, które inwestują i obsługują aktywa programów świadczeń pracowniczych lub innych; bankierów hipotecznych, którzy obsługują hipoteki dla innych podmiotów oraz dostawców aplikacji usługowych, którzy dostarczają aplikacje komputerowe w pakietach i zaplecze technologiczne, które umożliwia klientom przeprowadzanie transakcji finansowych i operacyjnych.

A4. Przykłady usług świadczonych przez organizacje usługowe, które mają znaczenie dla badania, obejmują:

- prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej.
- zarządzanie aktywami.
- inicjowanie, księgowanie oraz przetwarzanie informacji jako agent jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A5. Mniejsze jednostki mogą korzystać z zewnętrznych usług księgowych począwszy od przetwarzania określonych transakcji (np. płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia ksiąg rachunkowych, aż po sporządzanie sprawozdań finansowych. Korzystanie z takich organizacji usługowych w celu sporządzenia sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa mniejszej jednostki, a także osób sprawujących nadzór, tam gdzie ma to zastosowanie, z odpowiedzialności za te sprawozdania finansowe⁶.

Charakter i istotność transakcji przetwarzanych przez organizacje usługowe (zob. par. 9 (b))

A6. Organizacja usługowa może przyjąć zasady i procedury, które wpływają na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Zasady te i procedury są przynajmniej w części fizycznie i operacyjnie odrębne od jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej zależy od charakteru usług świadczonych przez organizację usługową, w tym od charakteru i istotności transakcji, które ona przetwarza dla jednostki. W pewnych przypadkach przetwarzane transakcje oraz salda, na które wpływ ma organizacja usługowa, mogą nie wydawać się znaczące dla sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, ale charakter przetwarzanych transakcji może być znaczący i biegły rewident jednostki może stwierdzić, że poznanie tych kontroli jest konieczne w danych okolicznościach.

Stopień interakcji między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z organizacji usługowej (zob. par. 9(c))

A7. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej zależy również od stopnia interakcji między jej działalnością a działalnością jednostki. Stopień interakcji odnosi się do zakresu, w jakim jednostka korzystająca z organizacji usługowej ma możliwość i decyduje się wdrożyć skuteczną kontrolę procesów przetwarzania przeprowadzanych przez organizację usługową. Na przykład wysoki stopień interakcji istnieje między działalnością jednostki korzystającej organizacji usługowej i działalnością organizacji usługowej, gdy jednostka autoryzuje transakcje, a organizacja usługowa przetwarza i prowadzi księgowość tych transakcji. W tych okolicznościach wdrożenie przez jednostkę skutecznych kontroli tych transakcji może być wykonalne w praktyce. Z drugiej strony, jeśli organizacja usługowa inicjuje lub wstępnie księguje, przetwarza i prowadzi księgowość transakcji jednostki korzystającej z organizacji usługowej, można mówić o niskim stopniu interakcji między tymi podmiotami. W takich okolicznościach jednostka może nie być w stanie lub może zdecydować się, aby nie wprowadzać skutecznej kontroli tych transakcji u siebie i polegać na kontrolach organizacji usługowej.

Rodzaj powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową (zob. par. 9(d))

A8. Umowa lub porozumienie dotyczące świadczenia usług zawarte między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową może dotyczyć następujących kwestii:

- informacji, które mają być dostarczane jednostce korzystającej z organizacji usługowej oraz odpowiedzialności za inicjowanie transakcji związanych z działaniami podejmowanymi przez organizację usługową,
- zastosowania wymogów organów regulacyjnych dotyczących formy prowadzenia zapisów lub dostępu do nich,

⁶ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragrafy 4 i A2-A3.

- odszkodowania dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeśli została przewidziana, w przypadku niewykonania usług przez organizację usługową,

- czy organizacja usługowa dostarczy sprawozdanie na temat kontroli, a jeśli tak, to czy będzie to sprawozdanie typu 1., czy typu 2.,

- czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ma prawo dostępu do zapisów księgowych jednostki prowadzonych przez organizację usługową oraz innych informacji koniecznych do prowadzenia badania oraz

- czy porozumienie pozwala na bezpośrednią komunikację między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i biegłym rewidentem tej organizacji.

A9. Istnieje bezpośrednie powiązanie między organizacją usługową a jednostką korzystającą z organizacji usługowej oraz między organizacją usługową a jej biegłym rewidentem. Powiązania te nie muszą konieczne tworzyć bezpośrednich powiązań między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i biegłym rewidentem organizacji usługowej. Jeśli nie istnieje bezpośrednie powiązanie między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a biegłym rewidentem organizacji usługowej, komunikacja między nimi jest zwykle prowadzona za pośrednictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i organizacji usługowej. Bezpośrednie powiązanie może również powstać między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a biegłym rewidentem organizacji usługowej, z uwzględnieniem odpowiednich zasad w zakresie etyki i poufności. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może na przykład korzystać z usług biegłego rewidenta organizacji usługowej w celu przeprowadzenia w jego imieniu takich procedur, jak:

(a) testy kontroli w organizacji usługowej lub

(b) procedury wiarygodności dotyczące prowadzonych przez organizację usługową transakcji i sald sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A10. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mają zazwyczaj szerokie prawa dostępu wynikające z legislacji. Mogą jednak istnieć sytuacje, gdy prawa dostępu nie istnieją, np. gdy organizacja usługowa znajduje się w innym systemie prawnym. W takim przypadku biegły rewident jednostki sektora publicznego może stanąć przed koniecznością poznania legislacji mającej zastosowanie w innym systemie prawa, aby ustalić, czy może uzyskać odpowiednie prawa dostępu. Biegły rewident jednostek sektora publicznego może również uzyskać lub poprosić jednostkę korzystającą z organizacji usługowej o włączenie prawa dostępu do wszelkich umownych ustaleń między jednostką a organizacją usługową.

A11. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mogą również korzystać z usług innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia testów kontroli lub procedur wiarygodności w zakresie przestrzegania prawa lub regulacji lub innych przepisów.

Poznanie kontroli dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową (zob. par. 10)

A12. Jednostka korzystająca z organizacji usługowej może ustanowić kontrole usług organizacji usługowej, które mogą podlegać testom przeprowadzanym przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej w celu stwierdzenia, że kontrole jednostki działają skutecznie w odniesieniu do niektórych lub wszystkich stosownych stwierdzeń, niezależnie od istniejącej kontroli organizacji usługowej. Jeśli jednostka korzystająca z organizacji usługowej korzysta np. z organizacji usługowej w celu rozliczania wynagrodzeń, może ustanowić kontrole przekazywania i przyjmowania informacji o wynagrodzeniach w celu zapobieżenia lub wykrycia istotnych zniekształceń. Kontrole te mogą obejmować:

- porównanie danych przekazanych organizacji usługowej z informacjami zawartymi w sprawozdaniach otrzymanych od tej organizacji po przetworzeniu danych,

- ponowne przeliczenie przykładowych kwot wynagrodzeń pod względem poprawności obliczeń oraz przejrzanie całkowitej kwoty wynagrodzeń pod kątem racjonalności.

A13. W takiej sytuacji biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przeprowadzić testy kontroli jednostki nad procesem przetwarzania wynagrodzeń, które zapewnią mu podstawę do stwierdzenia, że kontrola jednostki działa skutecznie w odniesieniu do stwierdzeń związanych z rozliczaniem wynagrodzeń.

A14. Jak wskazano w MSB 315 (zmienionym)⁷, w odniesieniu do niektórych rodzajów ryzyka, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stwierdzić, że uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wyłącznie na podstawie procedur badania wiarygodności, nie jest możliwe ani praktycznie wykonalne. Ryzyko takie może odnosić się do niedokładnych lub niekompletnych księgowości rutynowych i znaczących grup transakcji i sald kont, których cechą charakterystyczną jest często wysoce zautomatyzowany proces przetwarzania, dający niewielką lub nie dający żadnej możliwości ręcznego skorygowania. Tak

⁷ MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.

zautomatyzowane przetwarzanie może w szczególności mieć miejsce, gdy jednostka korzysta z organizacji usługowych. W takim przypadku kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej nad tego typu ryzykiem mają znaczenie dla badania i biegły rewident tej jednostki jest zobowiązany do poznania i oceny takich kontroli, zgodnie z paragrafem 9 i 10 niniejszego standardu.

Dalsze procedury, gdy nie można osiągnąć wystarczającego poznania przy pomocy jednostki korzystającej z organizacji usługowej

A15. Następujące kwestie mogą wpływać na decyzję biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej o tym, które procedury określone w paragrafie 12, pojedynczo lub w połączeniu z innymi, należy przeprowadzić w celu uzyskania informacji niezbędnych do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z korzystaniem przez jednostkę z organizacji usługowej:

- wielkość jednostki korzystającej z organizacji usługowej jak i wielkość organizacji usługowej,
- złożoność transakcji w jednostce korzystającej z organizacji usługowej i złożoność usług świadczonych przez organizację usługową,
- lokalizacja organizacji usługowej (np. biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może zdecydować się na skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia procedur w jednostce usługowej w jego imieniu, jeśli organizacja usługowa znajduje się w odległej lokalizacji),
- czy można oczekiwać, że procedura(-y) skutecznie zapewnią biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej wystarczające i odpowiednie dowody badania,
- charakter powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a tą organizacją.

A16. Organizacja usługowa może zaangażować swojego biegłego rewidenta do sporządzenia sprawozdania zawierającego opis oraz projekt jej kontroli (sprawozdanie typu 1.) lub opis oraz projekt kontroli i ich skuteczności działania (sprawozdanie typu 2.). Sprawozdania typu 1. lub 2. mogą być przygotowane na podstawie Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3402⁸ lub na podstawie standardów zatwierdzonych przez upoważnioną lub uznaną organizację wydającą standardy (która może określać je różnymi nazwami, takimi jak sprawozdania typu A lub typu B).

A17. Dostępność sprawozdania typu 1. lub 2. zależy generalnie od tego, czy umowa między organizacją usługową a jednostką korzystającą z organizacji usługowej zawiera klauzulę na temat przygotowania takiego sprawozdania przez organizację usługową. Organizacja usługowa może również zdecydować się ze względów praktycznych na udostępnienie sprawozdania typu 1. lub 2. jednostkom korzystającym z organizacji usługowej. Jednakże w niektórych przypadkach sprawozdanie typu 1. lub 2. może nie być dostępne dla tych jednostek.

A18. W pewnych okolicznościach jednostka korzystająca z organizacji usługowej może przenieść jedną lub więcej swoich istotnych jednostek biznesowych lub funkcji takich, jak pełne planowanie podatkowe oraz zapewnianie zgodności (praw i regulacji), finanse i rachunkowość lub kontroling do jednej lub więcej organizacji usługowych. Ponieważ sprawozdanie na temat kontroli w organizacji usługowej może w takich okolicznościach nie być dostępne, najbardziej skuteczną procedurą, jaką biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może zastosować w celu zrozumienia systemu kontroli organizacji usługowej, może być jej odwiedzenie, ponieważ prawdopodobnie istnieje bezpośrednia interakcja między kierownictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a kierownictwem organizacji usługowej.

A19. Do przeprowadzenia procedur, które dostarczą koniecznych informacji o odpowiednich kontrolach organizacji usługowej może być wykorzystany inny biegły rewident. Jeśli sprawozdanie typu 1. lub typu 2. zostało przygotowane, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może wykorzystać biegłego rewidenta organizacji usługowej do przeprowadzenia tych procedur, ponieważ biegły rewident organizacji usługowej ma aktualne powiązania z organizacją usługową. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wykorzystujący pracę innego biegłego rewidenta, może uznać za przydatne wytyczne z MSB 600⁹, ponieważ dotyczą one zrozumienia zaangażowania biegłego rewidenta (w tym niezależności i zawodowych kompetencji biegłego rewidenta) w pracę innego biegłego rewidenta przy planowaniu charakteru, zakresu i czasu takiej pracy, oraz w ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.

A20. Jednostka może korzystać z organizacji usługowej, która z kolei korzysta z organizacji podwykonawczej w celu świadczenia niektórych usług na rzecz jednostki, które są częścią jej systemu informacyjnego mającego znaczenie dla sprawozdawczości finansowej. Organizacja podwykonawcza może być oddzielnym podmiotem od organizacji usługowej lub też może być z nią powiązana. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może być zobowiązany, aby sprawdzić kontrole organizacji podwykonawczej. W

⁸ MSUA 3402 „Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych”.

⁹ MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne” paragraf 2 mówi: „Biegły rewident może uznać niniejszy MSB, dostosowany w miarę potrzeb do danych okoliczności, za przydatny również wtedy, gdy biegły rewident angażuje innych biegłych rewidentów do badania sprawozdań finansowych, które nie są sprawozdaniami finansowymi grupy”. Zob. także paragraf 19 MSB 600.

przypadku gdy korzysta się z jednej lub więcej organizacji podwykonawczych, interakcja między działaniami jednostki korzystającej z organizacji usługowej i działaniami organizacji usługowej jest poszerzona o interakcję między jednostką korzystającą z organizacji usługowej, organizacją usługową i organizacjami podwykonawczymi. Stopień tej interakcji, jak również rodzaj i istotność transakcji przetwarzanych przez organizację usługową oraz organizacje podwykonawcze stanowią najważniejsze czynniki, które ma rozważyć biegły rewident jednostki ustalając znaczenie kontroli organizacji usługowej oraz organizacji podwykonawczej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Wykorzystanie sprawozdania typu 1. lub typu 2. jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez biegłego rewidenta (zob. par. 13-14)

A21. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skierować zapytania dotyczące biegłego rewidenta organizacji usługowej do organizacji zawodowej lub do innych praktyków, jak również sprawdzić, czy biegły rewident organizacji usługowej podlega nadzorowi ze strony organów regulacyjnych. Biegły rewident organizacji usługowej może wykonywać praktykę zawodową w systemie prawnym, gdzie stosowane są różne standardy w odniesieniu do sprawozdań na temat kontroli organizacji usługowej i biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może uzyskać informacje o standardach wykorzystywanych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej od organizacji ustanawiającej takie standardy.

A22. Sprawozdanie typu 1. lub typu 2., łącznie z informacjami o jednostce korzystającej z organizacji usługowej, może pomóc biegłemu rewidentowi tej jednostki w zrozumieniu:

(a) aspektów kontroli organizacji usługowej, które mogą wpływać na przetwarzanie transakcji jednostki korzystającej z jej usług, w tym wykorzystania organizacji podwykonawczych,

(b) przepływu ważnych transakcji przez organizację usługową w celu określenia miejsc, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej,

(c) celów kontroli organizacji usługowej, które mają znaczenie dla stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz

(d) czy kontrola organizacji usługowej jest wystarczająco dobrze zaprojektowana i wdrożona w celu zapobiegania lub wykrywania błędów w procesie przetwarzania, które mogłyby skutkować istotnymi zniekształceniami sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Sprawozdanie typu 1. lub typu 2. może pomóc biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w dostatecznym zrozumieniu umożliwiającym rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. Sprawozdanie typu 1. nie zapewnia jednak informacji o skuteczności działania odpowiednich kontroli.

A23. Sprawozdanie typu 1. lub typu 2., które jest sporządzane na dzień lub za okres znajdujący się poza okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, może pomóc biegłemu rewidentowi tej jednostki we wstępnym poznaniu systemu kontroli wdrożonych przez organizację usługową, jeśli sprawozdanie to jest uzupełnione przez dodatkowe, bieżące informacje pochodzące z innych źródeł. Jeśli opis kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który poprzedza początek badanego okresu, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przeprowadzić następujące procedury w celu uaktualnienia informacji zawartych w sprawozdaniu typu 1. lub typu 2.:

- omówić zmiany w organizacji usługowej z pracownikami jednostki korzystającej z jej usług, którym zmiany te mogłyby być znane,

- przejrzeć bieżącą dokumentację oraz korespondencję przygotowaną przez organizację usługową lub

- omówić zmiany z pracownikami organizacji usługowej.

Odniesienie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. par. 15)

A24. To czy korzystanie z organizacji usługowej zwiększa w jednostce korzystającej z organizacji usługowej ryzyko istotnego zniekształcenia zależy od charakteru świadczonych usług oraz kontroli tych usług; w niektórych przypadkach korzystanie z organizacji usługowej może obniżyć w jednostce korzystającej z takiej organizacji ryzyko istotnego zniekształcenia, szczególnie jeśli jednostka nie posiada wystarczającej wiedzy koniecznej do podejmowania niektórych działań takich, jak inicjowanie, przetwarzanie i księgowanie transakcji lub nie posiada wystarczających zasobów (np. systemu informacyjnego).

A25. Jeśli organizacja usługowa prowadzi istotną część ksiąg rachunkowych jednostki, bezpośredni dostęp do tych ksiąg może być niezbędny w celu umożliwienia biegłemu rewidentowi jednostki uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania działania kontroli odnośnie tych ksiąg lub potwierdzenia transakcji lub sald w nich zawartych, lub obu tych kwestii. Dostęp taki może obejmować fizyczną inspekcję ksiąg w siedzibie organizacji usługowej lub przegląd ksiąg w formie elektronicznej w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, lub w innej lokalizacji bądź obydwie te sposoby. Jeśli bezpośredni dostęp jest możliwy w formie elektronicznej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może tym samym uzyskać dowody odpowiedniości kontroli prowadzonej przez organizację usługową nad kompletnością i integralnością danych jednostki, za które organizacja usługowa jest odpowiedzialna.

A26. Określając charakter i zakres, w jakim dowody badania mają być uzyskane w odniesieniu do sald posiadanych aktywów lub transakcji podejmowanych przez organizację usługową w imieniu jednostki korzystającej z jej usług, następujące procedury mogą być rozważone przez biegłego rewidenta jednostki:

(a) sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej: wiarygodność tego źródła informacji jest określana przez rodzaj i zakres ksiąg rachunkowych oraz związanych z nimi dokumentów utrzymywanych przez jednostkę. W niektórych przypadkach jednostka korzystająca z organizacji usługowej może nie prowadzić niezależnych szczegółowych zapisów lub dokumentacji w odniesieniu do specyficznych transakcji podejmowanych w jej imieniu;

(b) sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez organizację usługową: dostęp biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej do zapisów organizacji usługowej może być elementem umownych ustaleń między tą jednostką i organizacją usługową. Biegły rewident może również skorzystać z usług innego biegłego rewidenta, który w jego imieniu może uzyskać dostęp do ksiąg jednostki prowadzonych przez organizację usługową;

(c) uzyskanie potwierdzenia sald i transakcji od organizacji usługowej: jeśli jednostka korzystająca z organizacji usługowej prowadzi niezależną ewidencję sald i transakcji, uzyskane od organizacji usługowej potwierdzenie zapisów jednostki może stanowić wiarygodny dowód badania istnienia transakcji i aktywów. Na przykład, jeśli korzysta się z wielu organizacji usługowych, takich jak zarządzający inwestycjami oraz powiernik (depozytariusz), i organizacje te prowadzą niezależną ewidencję, biegły rewident jednostki może potwierdzić z nimi salda w celu porównania tych informacji z niezależną ewidencją jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Jeśli jednostka nie prowadzi niezależnej ewidencji, informacje otrzymane jako potwierdzenia z organizacji usługowej są jedynie stwierdzeniem zawartości ewidencji prowadzonej przez organizację usługową. Dlatego tego rodzaju potwierdzenia same w sobie nie stanowią wiarygodnego dowodu badania. W takich okolicznościach biegły rewident jednostki może rozważyć, czy można zidentyfikować alternatywne źródło niezależnych informacji;

(d) przeprowadzenie analitycznych procedur w zakresie ewidencji prowadzonej przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej lub sprawozdań otrzymanych od organizacji usługowej: skuteczność analitycznych procedur będzie się prawdopodobnie różnić w zależności od stwierdzeń i będzie zależeć od zakresu i szczegółowości dostępnych informacji.

A27. Inny biegły rewident może przeprowadzić procedury, które będą w swojej istocie wiarygodne na potrzeby biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Takie zlecenie może przewidywać przeprowadzenie przez innego biegłego rewidenta procedur uzgodnionych przez jednostkę i jej biegłego rewidenta oraz przez organizację usługową i jej biegłego rewidenta. Wnioski uzyskane z procedur przeprowadzonych przez innego biegłego rewidenta są poddawane przeglądowi przez biegłego rewidenta jednostki w celu określenia, czy stanowią wystarczające i odpowiednie dowody badania. Dodatkowo mogą istnieć wymagania nałożone przez władze rządowe lub zapisy umowne, które wymagają, aby biegły rewident organizacji usługowej przeprowadził zaprojektowane procedury, które będą wiarygodne w swojej istocie. Wyniki zastosowania wymaganych procedur w odniesieniu do sald i transakcji przetwarzanych przez organizację usługową mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej jako część dowodów potwierdzających opinię biegłego rewidenta. W takich okolicznościach przydatne może się okazać porozumienie między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i biegłym rewidentem organizacji usługowej, zawarte przed przeprowadzeniem procedur, określające dokumentację badania lub dostęp do dokumentacji badania, który zostanie zapewniony biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

A28. W określonych okolicznościach, szczególnie wtedy, gdy jednostka korzystająca z organizacji usługowej przekazuje organizacji usługowej jedną lub wszystkie swoje funkcje finansowe, biegły rewident tej jednostki może stanąć wobec sytuacji, gdy znacząca część dowodów badania znajduje się w organizacji usługowej. Konieczne może być przeprowadzenie w organizacji usługowej procedur wiarygodności przez biegłego rewidenta jednostki lub innego biegłego rewidenta działającego w jego imieniu. Biegły rewident organizacji usługowej może przekazać sprawozdanie typu 2 i dodatkowo może przeprowadzić procedury wiarygodności w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Zaangażowanie innego biegłego rewidenta nie zmienia odpowiedzialności biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które staną się racjonalną podstawą dla jego opinii. W związku z tym ocena biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej co do tego, czy otrzymał wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz czy należy przeprowadzić dalsze procedury wiarygodności obejmuje jego zaangażowanie lub uzyskanie informacji o kierunkach, nadzorze i wynikach procedur wiarygodności przeprowadzonych przez innego biegłego rewidenta.

Testy kontroli (zob. par. 16)

A29. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobligowany przez MSB 330¹⁰ do zaprojektowania i przeprowadzenia testów kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania powiązanych kontroli w określonych okolicznościach. W kontekście organizacji usługowej wymóg ten ma zastosowanie, gdy:

(a) ocena biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej dotycząca ryzyka istotnego zniekształcenia zawiera oczekiwanie, że kontrola organizacji usługowej działa skutecznie (tj. biegły rewident zamierza polegać na skuteczności działania kontroli organizacji usługowej przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur wiarygodności),

(b) procedury wiarygodności same lub w połączeniu z testami skuteczności działania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

A30. Jeśli sprawozdanie typu 2. nie jest dostępne, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki w celu poproszenia, aby biegłemu rewidentowi organizacji usługowej zlecono dostarczenie sprawozdania typu 2., które zawiera testy skuteczności działania odpowiednich kontroli lub też biegły rewident może wykorzystać innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur w organizacji usługowej, które przetestują skuteczność działania tych kontroli. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może złożyć wizytę w organizacji usługowej i przeprowadzić testy odpowiednich kontroli, jeśli organizacja usługowa wyraża na to zgodę. Ocena ryzyka przeprowadzana przez biegłego rewidenta organizacji usługowej opiera się na połączonych dowodach uzyskanych w wyniku prac innego biegłego rewidenta oraz jego własnych procedurach.

Wykorzystanie sprawozdania typu 2. jako dowodu badania skuteczności działania kontroli organizacji usługowej (zob. par. 17)

A31. Sprawozdanie typu 2. może mieć na celu zaspokojenie potrzeb kilku różnych biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej, dlatego testy kontroli oraz wyniki opisane w sprawozdaniu biegłego rewidenta organizacji usługowej mogą nie być właściwe dla znaczących stwierdzeń w sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Właściwe testy kontroli i ich rezultaty podlegają ocenie w celu określenia, czy sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, które potwierdzą ocenę ryzyka przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. W takiej sytuacji biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może rozważyć następujące czynniki:

(a) okres objęty testami kontroli oraz czas, który upłynął od przeprowadzenia testów kontroli,

(b) zakres pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz usługi i procesy nią objęte, kontrole objęte testami oraz testy, które zostały przeprowadzone, a także sposób, w jaki przetestowane kontrole odnoszą się do kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej,

(c) wyniki tych testów kontroli oraz opinia biegłego rewidenta organizacji usługowej o skuteczności działania kontroli.

A32. W odniesieniu do określonych stwierdzeń, im krótszy okres objęty specyficznym testem oraz im dłuższy czas, który upłynął od przeprowadzenia testu, tym mniej dowodów badania może zapewniać test. Porównując okres objęty sprawozdaniem typu 2. z okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki może stwierdzić, że sprawozdanie typu 2. oferuje mniej dowodów badania, jeżeli okres objęty sprawozdaniem typu 2. i okres, w związku z którym biegły rewident zamierza polegać na tym sprawozdaniu pokrywają się w niewielkim stopniu. Jeżeli ma to miejsce, sprawozdanie typu 2. za poprzedni lub kolejny okres może zapewnić dodatkowe dowody badania. W innych przypadkach biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stwierdzić konieczność przeprowadzenia testów kontroli lub wykorzystać innego biegłego rewidenta do ich przeprowadzenia w organizacji usługowej w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania tych kontroli.

A33. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stanąć również przed koniecznością uzyskania dodatkowych dowodów na temat istotnych zmian odnośnych kontroli organizacji usługowej, które miały miejsce poza okresem objętym sprawozdaniem typu 2. lub określić dodatkowe procedury badania, które należy przeprowadzić. Istotne czynniki przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać na temat kontroli organizacji usługowej, które działały poza okresem objętym sprawozdaniem biegłego rewidenta organizacji usługowej, mogą obejmować:

- znaczenie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń,
- specyficzne kontrole, które były testowane w okresie śródrocznym oraz ich znaczące zmiany od czasu przeprowadzenia tych testów, w tym zmiany w systemie informacyjnym, przetwarzania jak również zmiany personelu,
- stopień uzyskanych dowodów badania skuteczności działania tych kontroli,

¹⁰ MSB 330, paragraf 8.

- długość pozostałego okresu,
- zakres, w jakim biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach.
- skuteczność środowiska kontroli oraz nadzorowanie kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

A34. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane np. przez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie nadzorowania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

A35. Jeśli okres, w którym biegły rewident organizacji usługowej przeprowadzał test nie pokrywa się całkowicie z okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki nie ma możliwości polegania na takich testach przy ustalaniu skuteczności działania kontroli jednostki, ponieważ testy te nie zapewniają dowodów badania skuteczności kontroli w bieżącym okresie, o ile nie zostaną przeprowadzone inne procedury.

A36. W określonych okolicznościach usługi świadczone przez organizację usługową mogą być zaprojektowane przy założeniu, że pewne kontrole zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej. Na przykład usługi mogą być zaprojektowane przy założeniu, że w jednostce będą funkcjonować kontrole służące autoryzowaniu transakcji, zanim będą przesłane do organizacji usługowej w celu ich przetworzenia. W takiej sytuacji opis kontroli przez organizację usługową może obejmować opis uzupełniających kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej rozważa, czy te uzupełniające kontrole jednostki mają znaczenie dla usług świadczonych na rzecz jednostki.

A37. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uważa, że sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej może nie zapewniać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na przykład gdy sprawozdanie takie nie zawiera opisu przeprowadzonych przez niego testów kontroli oraz ich rezultatów, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może uzupełnić swoje zrozumienie procedur przyjętych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej i ich rezultaty kontaktując się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki i prosząc o przedyskutowanie z biegłym rewidentem organizacji usługowej zakresu i rezultatów jego prac. Również, jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uznaje to za konieczne, może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki i poprosić, aby jej biegły rewident przeprowadził w niej dodatkowe procedury. Alternatywnie biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej lub na jego prośbę inny biegły rewident może przeprowadzić takie procedury.

A38. Sprawozdanie typu 2. przygotowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej identyfikuje rezultaty testów, w tym wyjątki oraz inne informacje, które mogłyby mieć wpływ na wnioski biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Wyjątki wskazane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej lub zmodyfikowana opinia w jego sprawozdaniu typu 2. nie oznaczają automatycznie, że sprawozdanie typu 2. nie będzie użyteczne przy badaniu sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej w związku z oceną ryzyka istotnego zniekształcenia. Wyjątki takie, jak również kwestie powodujące modyfikację opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta organizacji usługowej, są raczej rozpatrywane przy ocenie przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej. Dokonując analizy wyjątków oraz kwestii powodujących modyfikację opinii, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przedyskutować te sprawy z biegłym rewidentem organizacji usługowej. Taka komunikacja uzależniona jest od kontaktu jednostki korzystającej z organizacji usługowej z tą organizacją i otrzymania od organizacji usługowej zgody na taką komunikację.

Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania

A39. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobowiązany do pisemnego informowania na bieżąco zarówno kierownictwa, jak i osób sprawujących nadzór, o wszelkich słabościach rozpoznanych podczas badania¹¹. Biegły rewident jest również zobowiązany do terminowego informowania kierownictwa odpowiedniego szczebla o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, które według jego osądu są na tyle ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa¹². Zagadnienia, które biegły rewident może rozpoznać w trakcie badania i o których może poinformować kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór w jednostce, obejmują:

- wszelkie rodzaje nadzorowania kontroli, które mogły zostać wdrożone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej, w tym kontrole, które rozpoznano w wyniku otrzymania sprawozdania typu 1. lub 2.,
- przypadki, w których uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zostały wymienione w sprawozdaniu typu 1. lub 2. i nie zostały wdrożone przez jednostkę,

¹¹ MSB 265 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej”, paragrafy 9-10.

¹² MSB 265, paragraf 10.

- kontrole, których wprowadzenie może być niezbędne w organizacji usługowej, a wydaje się, że nie zostały wprowadzone lub nie są osobno ujęte w sprawozdaniu typu 2.

Sprawozdania typu 1. oraz 2., które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej (zob. par. 18)

A40. Jeśli organizacja usługowa korzysta z usług organizacji podwykonawczej, sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej może obejmować lub pomijać odnośne cele kontroli organizacji podwykonawczej i powiązane kontrole w opisie systemu organizacji usługowej oraz w zakresie zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej. Te dwie metody sprawozdawcze są znane odpowiednio jako metoda pełna i metoda niepełna. Jeśli sprawozdanie typu 1. lub 2. nie obejmuje kontroli organizacji podwykonawczej, a usługi świadczone przez organizację podwykonawczą mają znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki zobowiązany jest zastosować wymogi niniejszego standardu do organizacji podwykonawczej. Rodzaj i zakres prac, które musi przeprowadzić biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w odniesieniu do usług organizacji podwykonawczej, zależy od istoty i znaczenia usług świadczonych na rzecz tej jednostki oraz znaczenia tych usług dla badania. Zastosowanie wymogów określonych w paragrafie 9 pomaga biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w określeniu wpływu organizacji podwykonawczej oraz rodzaju i zakresu prac, jakie należy wykonać.

Oszustwa, nieprzestrzeganie prawa i regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej (zob. par. 19)

A41. Organizacja usługowa może być zobowiązana, na podstawie warunków umów z jednostkami korzystającymi z jej usług, do ujawnienia im wszelkich przypadków oszustw, naruszenia prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń, które można przypisać kierownictwu lub pracownikom organizacji usługowej. Zgodnie z wymogami paragrafu 19 biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej kieruje zapytanie do kierownictwa tej jednostki, czy organizacja usługowa poinformowała o takich sprawach i dokonuje oceny, czy zagadnienia, o których poinformowała organizacja usługowa, wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres jego dalszych procedur badania. W określonych okolicznościach biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może poprosić o dodatkowe informacje w celu dokonania takiej oceny oraz o skontaktowanie się jednostki z organizacją usługową w celu otrzymania koniecznych informacji.

Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (zob. par. 20)

A42. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki, występuje ograniczenie zakresu badania. Taka sytuacja może wystąpić, gdy:

- biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie poznać w wystarczającym stopniu usług świadczonych przez organizację usługową i nie ma podstawy dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia,
- ocena ryzyka przeprowadzona przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie, jednak biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania tych kontroli lub
- wystarczające i odpowiednie dowody badania są dostępne jedynie z ewidencji przechowywanej w organizacji usługowej, a biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać bezpośredniego dostępu do tej ewidencji.

To, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wydaje opinię z zastrzeżeniem bądź odstępuje od wydania opinii, uzależnione jest od jego wniosków co do tego, czy możliwy wpływ na sprawozdania finansowe jest istotny lub rozległy.

Odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej (zob. par. 21-22)

A43. W niektórych przypadkach prawo lub inne regulacje mogą wymagać, aby sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej odnosiło się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej, np. dla celów przejrzystości w sektorze publicznym. W takich okolicznościach biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stanąć przed koniecznością uzyskania zgody biegłego rewidenta organizacji usługowej na zamieszczenie takiego odniesienia.

A44. Fakt, że jednostka korzysta z organizacji usługowej, nie zmienia wynikającej z MSB odpowiedzialności biegłego rewidenta tej jednostki za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, będących racjonalną podstawą dla wyrażenia opinii biegłego rewidenta. Z tego względu biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej jako do sprawozdania będącego w części podstawą jego opinii o sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Jeżeli jednak biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji

usługowej wyraża zmodyfikowaną opinię w związku z modyfikacją opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie zabrania się zamieszczenia odniesienia do sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej, jeśli takie odniesienie pomaga w wyjaśnieniu powodów, dla których zmodyfikował on swoją opinię. W takich okolicznościach biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stanąć wobec konieczności uzyskania zgody biegłego rewidenta organizacji usługowej na zamieszczenie takiego odniesienia.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 402* opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 402* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 402* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.