

Załącznik nr 2.3 do uchwały Nr 3436/52e/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 8 kwietnia 2019 r.

### **Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono) oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)**

### **KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3402**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3402**

**RAPORTY ATESTACYJNE  
NA TEMAT KONTROLI W ORGANIZACJI USŁUGOWEJ**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH 3402

### RAPORTY ATESTACYJNE NA TEMAT KONTROLI W ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

(Stosuje się przy sporządzaniu raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej za okresy sprawozdawcze kończące się 15 czerwca 2011 r. i 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 . .....	13–14
Ustalanie odpowiedniości kryteriów .....	15–18
Istotność .....	19
Uzyskanie zrozumienia systemu organizacji usługowej .....	20
Uzyskanie dowodów dotyczących opisu.....	21–22
Uzyskanie dowodów dotyczących modelu kontroli.....	23
Uzyskanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli.....	24–29
Wyniki prac funkcji audytu wewnętrznego.....	30–37
Pisemne oświadczenia.....	38–40
Inne informacje .....	41–42
Późniejsze zdarzenia .....	43–44
Dokumentacja.....	45–52
Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej.....	53–55
Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się .....	56
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Zakres niniejszego standardu .....	A1–A2

Definicje .....	A3–A4
Wymogi etyczne.....	A5
Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór.....	A6
Akceptacja i kontynuacja .....	A7–A12
Ocena odpowiedniości kryteriów .....	A13–A15
Istotność .....	A16–A18
Uzyskanie zrozumienia systemu organizacji usługowej .....	A19–A20
Uzyskanie dowodów dotyczących opisu.....	A21–A24
Uzyskanie dowodów dotyczących modelu kontroli.....	A25–A27
Uzyskanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli.....	A28–A36
Praca funkcji 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
Załącznik 1: Przykład oświadczeń organizacji usługowej	
Załącznik 2: Przykłady raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej	
Załącznik 3: Przykłady zmodyfikowanych raportów atestacyjnych biegłego rewidenta organizacji usługowej	

~~Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3402, „Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych”, należy odczytywać w kontekście „Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.~~

„Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3402, „Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych”, należy odczytywać w kontekście „Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych wykonywanych przez biegłego rewidenta<sup>1</sup>, który dostarcza raport do wykorzystania przez jednostki korzystające z organizacji usługowej oraz ich biegłych rewidentów na temat kontroli w organizacji usługowej, która świadczy usługi na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowej, które prawdopodobnie mogą mieć znaczenie dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających w takim zakresie, w jakim dotyczą ich sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard stanowi uzupełnienie MSB 402<sup>2</sup> w tym sensie, iż raporty sporządzone zgodnie z niniejszym standardem są w stanie dostarczać odpowiednie dowody wymagane przez MSB 402. (zob. par. A1)
2. *Międzynarodowe ramowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne) określają, że zlecenie atestacyjne może być zleceniem dającym „racjonalną pewność” lub zleceniem dającym „ograniczoną pewność” oraz, że zlecenie atestacyjne może być albo usługą zaświadczącą lub bezpośrednią<sup>3</sup>. Niniejszy standard dotyczy jedynie usług atestacyjnych zaświadczających dających racjonalną pewność<sup>4</sup>.
3. Niniejszy standard ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy organizacja usługowa jest odpowiedzialna za odpowiedniość modelu kontroli lub na innej podstawie może sporządzić oświadczenie dotyczące odpowiedniości modelu kontroli. Niniejszy standard nie ma zastosowania 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 w organizacji usługowej na temat kontroli innych niż kontrole powiązane z usługą, która ewentualnie może mieć znaczenie dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających z organizacji usługowej w zakresie, w jakim dotyczy to jej sprawozdawczości finansowej (na przykład, kontrole mające wpływ na produkcję lub kontrolę jakości w jednostkach korzystających z organizacji usługowej).Niniejszy standard dostarcza jednak pewne wytyczne dotyczące takich zleceń wykonywanych zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym). (Zob. par. A2)
4. Oprócz sporządzenia raportu atestacyjnego na temat kontroli, biegły rewident organizacji usługowej może być także poproszony o sporządzenie następujących raportów, które nie są przedmiotem niniejszego standardu:
  - (a) raportu na temat transakcji lub sald jednostki korzystającej z organizacji usługowej, których rejestr jest prowadzony przez organizację usługową lub
  - (b) raportu na temat kontroli w organizacji usługowej, sporządzonego zgodnie z ustalonymi procedurami.

*Powiązania z MSUA 3000 (zmienionym), innymi zawodowymi dokumentami oraz innymi wymogami*

---

<sup>1</sup> MSUA 3000 (zmieniony) „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, paragraf 12(r).

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

<sup>3</sup> MSUA 3000 (zmieniony) paragraf 12.

<sup>4</sup> Paragrafy 13 i 53(k) niniejszego standardu.

5. Wymaga się, aby biegły rewident organizacji usługowej przestrzegał MSUA 3000 (zmienionego) oraz niniejszego standardu w trakcie wykonywania zleceń atestacyjnych na temat kontroli w organizacji usługowej. Niniejszy standard uzupełnia, lecz nie zastępuje MSUA 3000 (zmienionego) oraz rozszerza, w jaki sposób należy stosować MSUA 3000 (zmieniony) w odniesieniu do zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, aby sporządzić raport na temat kontroli w organizacji usługowej.
- ~~6. Zgodność z MSUA 3000 (zmienionym) wymaga między innymi zgodności z częściami A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych IESBA (Kodeks IESBA) związanych ze zleceniami atestacyjnymi lub z innymi zawodowymi wymogami lub wymogami nałożonymi przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające<sup>5</sup>. Wymaga się również, aby partner odpowiedzialny za zlecenie był członkiem firmy, która stosuje MSKJ 1<sup>6</sup>, lub inne zawodowe wymogi lub wymogi prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1.~~
6. Zgodność z MSUA 3000 (zmienionym) wymaga między innymi zgodności z zapisami Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych IESBA (Kodeks IESBA) związanymi ze zleceniami atestacyjnymi lub z innymi zawodowymi wymogami lub wymogami nałożonymi przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające<sup>5</sup>. Wymaga się również, aby partner odpowiedzialny za zlecenie był członkiem firmy, która stosuje MSZJ 1<sup>6</sup>, lub inne zawodowe wymogi lub wymogi prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1.

#### Data wejścia w życie

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

#### Cele

8. Celami biegłego rewidenta organizacji usługowej są:
- (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie odpowiednich kryteriów:
    - (i) opis systemu organizacji usługowej rzetelnie prezentuje system zaprojektowany i wdrożony, w określonym przedziale czasu (lub na określoną datę w przypadku wydania raportu typu 1),
    - (ii) kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opisie systemu organizacji usługowej, były odpowiednio zaprojektowane w określonym przedziale czasu (lub na określoną datę w przypadku wydania raportu typu 1),

<sup>5</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(a), 20 i 24.

~~<sup>6</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(b) i 31(a). Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.~~

<sup>6</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(b) i 31(a). Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

- (iii) kontrole działały skutecznie, aby dać racjonalną pewność, że cele kontroli, określone w opisie systemu organizacji usługowej, zostały osiągnięte w określonym przedziale czasu, gdy obejmuje to zakres zlecenia,
- (b) wydanie raportu na temat zagadnień wskazanych w punkcie (a) powyżej zgodnie z ustaleniami biegłego rewidenta organizacji usługowej.

## Definicje

9. Dla celów MSUA następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Metoda wyłączenia – metoda podejścia do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, w myśl której opis systemu organizacji usługowej 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 usług zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej. Opis systemu organizacji usługowej oraz zakres usług 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 osiągnięcia 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 racjonalną pewność, że cel kontroli został osiągnięty.
- (f) Kryteria – wzorce służące do oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. „Mające zastosowanie kryteria” są kryteriami stosowanymi dla konkretnego zlecenia.
- (g) Metoda włączenia – metoda podejścia do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, w myśl której opis systemu opracowany przez organizację usługową obejmuje rodzaj usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, a stosowne cele kontroli i powiązane kontrole w tej organizacji podwykonawczej są objęte opisem systemu organizacji usługowej oraz zakresem usług zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej. (Zob. par. A4)
- (h) Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja jednostki, która wykonuje działania atestacyjne oraz doradcze zaprojektowane, aby ocenić i usprawnić skuteczność zarządzania jednostką, ryzykiem oraz procesami kontroli wewnętrznnej.

- (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 modelu kontroli w organizacji usługowej (który w niniejszym standardzie określany jest jako „raport typu 1”). Raport, który obejmuje:
  - (i) opis systemu organizacji usługowej,
  - (ii) pisemne oświadczenie organizacji usługowej, że we wszystkich istotnych aspektach oraz na podstawie odpowiednich kryteriów:
    - a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określoną datę,
    - b. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane na określoną datę oraz
  - (iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który przekazuje wniosek dający racjonalną pewność, co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–b,
- (k) Raport na temat opisu, modelu i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej (który w niniejszym standardzie określony jest jako „raport typu 2”). Raport, który obejmuje:
  - (i) opis systemu organizacji usługowej,
  - (ii) pisemne oświadczenie 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 określonym przedziale czasu,
    - b. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane w określonym przedziale czasu oraz
    - c. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, skutecznie działały w określonym przedziale czasu oraz
  - (iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który:
    - a. przekazuje wniosek dający racjonalną pewność, co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–c oraz
    - b. zawiera opis testów kontroli i ich wyniki.
- (l) Biegły rewident organizacji usługowej – biegły rewident, 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 odpowiednie dla kontroli wewnętrznej tych jednostek zgodnie ze sprawozdawczością finansową.

- (n) Oświadczenie organizacji usługowej – pisemne oświadczenie dotyczące zagadnień omówionych w paragrafie 9(k)(ii) (albo w paragrafie 9(j)(ii) w przypadku raportu typu 1).
- (o) 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 raportem atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej. Opis systemu organizacji usługowej obejmuje identyfikację: objętych nim usług; okresu lub w przypadku raportu typu 1, daty, do której opis się odnosi; celów kontroli; oraz powiązanych kontroli.
- (p) Organizacja podwykonawcza – organizacja usługowa, z której usług korzysta inna organizacja usługowa, w celu świadczenia niektórych usług na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowej, które prawdopodobnie są odpowiednie dla kontroli wewnętrznej tych jednostek zgodnie ze sprawozdawczością finansową.
- (q) Test kontroli – procedura zaprojektowana dla oceny skuteczności działania kontroli w osiąganiu celów kontroli, określonych w opisie systemu organizacji usługowej.
- (r) Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej – biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie z badania na temat sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej<sup>7</sup>.
- (s) Jednostka korzystająca z organizacji usługowej – jednostka, która korzysta z organizacji usługowej.

## Wymogi

### MSUA 3000 (zmieniony)

10. Biegły rewident organizacji usługowej nie może oświadczyć\*, iż przestrzegał niniejszy standard, jeśli nie przestrzegał wymogów niniejszego standardu i MSUA 3000 (zmienionego).

### Wymogi etyczne

11. Biegły rewident organizacji usługowej przestrzega części A i B kodeksu IESBA związanych ze zleceniami atestacyjnymi lub inne zawodowe wymogi lub wymogi nałożone przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające. (Zob. par. A5)

### Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór

12. Tam, gdzie niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej kierowania zapytań, zażądania od nich oświadczeń, komunikowania się lub innego współdziałania z organizacją usługową, biegły rewident organizacji usługowej ustala odpowiednią osobę(y) z kierownictwa tej jednostki lub z nadzoru, z którą będzie współdziałał. Obejmuje to rozważenie, która osoba(y) ma 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.

\* *Uw. tłum.* – Stosowane w MSUA w części określającej wymogi sformułowanie *practitioner 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 przez 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 przewidziany w danym MSUA.



### 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 umiejętności i kompetencje do wykonania zlecenia, (zob. par. A7)
    - (ii) kryteria, co do których biegły rewident oczekuje, że zostaną zastosowane przez organizację usługową do opracowania opisu jej systemu są odpowiednie i będą dostępne dla jednostek korzystających z organizacji usługowej i dla ich biegłych rewidentów oraz
    - (iii) zakres zlecenia i opis systemu organizacji usługowej nie będzie na tyle ograniczony, aby być ewentualnie nieprzydatnym 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 oświadczenie organizacji usługowej, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i oświadczenia, (zob. par. A8)
    - (ii) przyjęcie racjonalnej podstawy dla sformułowania oświadczenia organizacji usługowej, załączonego do opisu jej systemu, (zob. par. A9)
    - (iii) przedstawienie w oświadczeniu organizacji usługowej kryteriów przyjętych do sporządzenia opisu jej systemu,
    - (iv) określenie w opisie jej systemu:
      - a. celów kontroli oraz
      - b. jeśli cele te zostały określone przez przepisy prawa lub regulację bądź inną stronę (na przykład, grupę użytkowników lub organizację zawodową), która cele te określiła,
    - (v) identyfikację ryzyk zagrażających osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu, oraz za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, dla dostarczenia racjonalnej pewności, że ryzyka te nie zagrażają osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie jej systemu i dzięki temu określone 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 oświadczenia organizacji usługowej,
      - b. dodatkowych informacji, których biegły rewident organizacji usługowej może zażądać 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 jego zakończeniem, biegły rewident organizacji usługowej upewnia się, że istnieje racjonalne uzasadnienie dla tej zmiany. (Zob. par. A11-A12)

**Ustalanie odpowiedniości kryteriów**

15. Biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy organizacja usługowa posłużyła się odpowiednimi kryteriami przy opracowywaniu opisu swojego systemu, ocenie odpowiedniości zaprojektowania kontroli oraz, w przypadku sporządzania raportu typu 2, przy ocenie skuteczności działania kontroli.
16. Ustalając odpowiedność kryteriów służących do oceny opisu systemu organizacji usługowej, 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, a jeśli to niezbędne przenoszone do sprawozdań i innych informacji sporządzanych dla jednostek korzystających z organizacji usługowych,
    - (iii) powiązane zapisy i informacje wspierające, w tym odpowiednio, dokumentacja księgową, informacje wspierające i poszczególne konta, służące inicjowaniu, rejestrowaniu, przetwarzaniu i raportowaniu transakcji; obejmuje to również korygowanie błędnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do sprawozdań i innych informacji, sporządzanych dla jednostek korzystających z organizacji usługowych,
    - (iv) jak system organizacji usługowej odnosi się do znaczących zdarzeń i warunków, innych niż transakcje,
    - (v) proces zastosowany do sporządzania sprawozdań i innych informacji dla jednostek korzystających z organizacji usługowych,
    - (vi) szczególne cele kontroli oraz kontrole zaprojektowane dla 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 oszacowania 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 systemu organizacji usługowej objętego opisem, potwierdzając jednocześnie, że został on 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 może uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku.
17. Ustalając odpowiedniość kryteriów dla oceny modelu kontroli, biegły rewident organizacji usługowej ustala, że kryteria obejmują co najmniej, 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 racjonalnej pewności, że ryzyka te nie ograniczą osiągnięcia określonych celów kontroli.
18. Ustalając odpowiedniość kryteriów dla oceny skuteczności działania kontroli w dostarczaniu racjonalnej 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 określonym 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 modelu kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2, skuteczności działania kontroli. (Zob. par. A16–A18)

#### **Uzyskanie zrozumienia systemu organizacji usługowej**

20. Biegły rewident organizacji usługowej uzyskuje 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 opisem systemu organizacji usługowej, i ocenia, czy aspekty opisu objęte zakresem zlecenia, są rzetelnie zaprezentowane, w tym czy: (zob. par. A21–A22)
- (a) cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej 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 właściwie opisane oraz
  - (d) usługi świadczone przez organizację podwykonawczą, jeżeli występują, zostały właściwie opisane, w tym czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia lub 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 działania systemu organizacji usługowej oraz stosowanych kontroli. (Zob. par. A24)

#### **Uzyskanie dowodów dotyczących modelu kontroli**

23. Biegły rewident organizacji usługowej ustala, które z kontroli w organizacji usługowej są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opisie systemu organizacji usługowej 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 opisie systemu organizacji usługowej oraz
  - (b) ocenę powiązania kontroli zidentyfikowanych w opisie systemu organizacji usługowej, 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 opisie systemu organizacji usługowej oraz ocenia skuteczność ich działania w danym okresie. Uzyskane w poprzednich zleceniach dowody zadawalającego działania kontroli w poprzednich 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 testowania, które są skuteczne w osiągnięciu 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 rodzaj kontroli, częstotliwość ich stosowania (na przykład w trybie miesięcznym, dziennym lub kilka razy dziennie) oraz oczekiwany poziom odchyłań.

#### *Próbkowanie*

27. Gdy biegły rewident organizacji usługowej stosuje próbkowanie, to: (zob. par. A35–A36)
- (a) projektując próbkę rozważa cel procedury oraz cechy populacji, z której dana próbka zostanie pobrana,

- (b) ustala wielkość próbki, wystarczającą dla obniżenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu,
- (c) wybiera pozycje do próbki w taki sposób, że każda losowana jednostka z populacji, ma szansę, aby zostać wybraną,
- (d) jeżeli zaprojektowana procedura nie ma zastosowania do wybranej pozycji, 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 odchyień*

28. Biegły rewident organizacji usługowej bada rodzaj i przyczynę wszelkich zidentyfikowanych odchyień i ustala, czy:
- (a) zidentyfikowane odchylenia mieszczą się w oczekiwanym wskaźniku odchyień i są możliwe do zaakceptowania; a zatem przeprowadzone testy dostarczają odpowiednią podstawę dla stwierdzenia, że kontrola działała skutecznie w określonym przedziale czasu,
  - (b) dodatkowe testowanie kontroli lub innych kontroli jest niezbędne dla sformułowania wniosku, czy kontrole stosowne dla określonego celu kontroli działały skutecznie w określonym przedziale czasu lub (zob. par. A25)
  - (c) testowanie dostarcza odpowiedniej podstawy dla stwierdzenia, że kontrola nie działała skutecznie w określonym przedziale czasu.
29. W niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy biegły rewident organizacji usługowej uzna wykryte w próbie odchylenie za anomalię, i nie zostały zidentyfikowane żadne inne kontrole umożliwiające biegłemu rewidentowi organizacji usługowej stwierdzenie, że stosowny cel kontroli działał skutecznie w określonym 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 i odpowiednie dowody, że odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

**Wyniki prac funkcji audytu wewnętrznego<sup>8</sup>**

*Uzyskanie zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego*

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

*Ustalenie, czy i w jakim zakresie wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych*

31. Biegły rewident organizacji usługowej ustala:
- (a) czy praca audytorów wewnętrznych jest ewentualnie odpowiednia dla celów zlecenia oraz (b) jeśli tak, to planowany wpływ pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej.

---

<sup>8</sup> Niniejszy standard nie dotyczy przypadków, kiedy poszczególni audytorzy wewnętrzni bezpośrednio pomagają biegłemu rewidentowi organizacji usługowej w przeprowadzeniu procedur badania.

32. Ustalając, czy praca audytorów wewnętrznych ewentualnie będzie odpowiednia dla celów zlecenia, biegły rewident organizacji usługowej ocenia:
- (a) obiektywizm funkcji audytu wewnętrznego,
  - (b) kompetencje techniczne audytorów wewnętrznych,
  - (c) czy praca audytorów wewnętrznych ewentualnie może zostać wykonana z należytą zawodową starannością oraz
  - (d) czy jest możliwa skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi a biegłym rewidentem organizacji usługowej.
33. Określając planowany wpływ pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, rozłożenie w czasie 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 będzie 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 prac funkcji audytu wewnętrznego*

34. Aby biegły rewident organizacji usługowej mógł korzystać z określonej pracy audytorów wewnętrznych, ocenia on i przeprowadza procedury w odniesieniu do wyników tych prac, aby ustalić ich adekwatność dla celów biegłego rewidenta organizacji usługowej. (Zob. par. A39).
35. Aby określić adekwatność określonej pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych dla celów biegłego rewidenta organizacji usługowej, ocenia on, czy:
- (a) pracę wykonali audytorzy wewnętrzni posiadający odpowiednie techniczne przeszkolenie i kompetencje,
  - (b) praca była właściwie nadzorowana, przeglądana 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 pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident organizacji usługowej nie odwołuje się do wyników tej pracy w sekcji raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej zawierającej jego opinię. (Zob. par. A40)
37. W przypadku raportu typu 2, jeśli praca funkcji audytu wewnętrznego została wykorzystana do przeprowadzenia testów kontroli, ta część raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, w której opisuje przeprowadzone przez niego testy kontroli i ich rezultaty, zawiera opis pracy audytora wewnętrznego oraz procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej, które przeprowadził w odniesieniu do tych prac. (Zob. par. A41)

### **Pisemne oświadczenia**

38. Biegły rewident organizacji usługowej żąda od organizacji usługowej dostarczenia pisemnych oświadczeń: (zob. par. A42)
- (a) które ponownie potwierdzają oświadczenie załączone do opisu systemu,
  - (b) że dostarczyła ona biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wszystkie stosowne informacje i zapewniła uzgodniony dostęp<sup>9</sup> oraz
  - (c) że ujawniła ona biegłemu rewidentowi organizacji usługowej każdą z poniższych kwestii, których jest świadoma:
    - (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 modelu kontroli,
    - (iii) przypadków, kiedy kontrole nie działały zgodnie z opisem oraz
    - (iv) wszelkich zdarzeń, które nastąpiły po okresie objętym opisem systemu organizacji usługowej, 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 ma być 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 opis systemu organizacji usługowej 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 zidentyfikuje istotną niespójność lub dowie się o 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 opisem systemu

---

<sup>9</sup> Paragraf 13(b)(v) niniejszego standardu.

organizacji usługowej, ale przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, a które mogłyby spowodować zmianę raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej. Jeśli biegły rewident organizacji usługowej jest świadomy takiego zdarzenia i informacja o tym zdarzeniu nie została ujawniona przez organizację usługową, to ujawnia je w raporcie 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 odpowiedniości modelu lub skuteczności działania kontroli.

### Dokumentacja

45. Biegły rewident organizacji usługowej przygotowuje w odpowiednim czasie dokumentację zlecenia, która zawiera zapisy stanowiące podstawę dla raportu atestacyjnego, wystarczającą i odpowiednią 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 testowaniem,
  - (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 odpowiedniości pracy audytorów wewnętrznych i procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej dotyczące tej 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 w odpowiednim czasie po dacie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej<sup>10</sup>.~~

---

<sup>10</sup> ~~Paragrafy A54-A55 w MSKJ I dostarczają dalszych wytycznych.~~



50. Biegły rewident organizacji usługowej gromadzi dokumentację w aktach zlecenia oraz kończy administracyjny proces gromadzenia końcowych akt zlecenia w odpowiednim czasie po dacie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej<sup>10</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) szczególne 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 co najmniej 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) opisu systemu organizacji usługowej oraz oświadczenia 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 opisu systemu organizacji usługowej, 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 modelu lub skuteczności działania kontroli uzupełniających jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz, że cele kontroli, określone w opisie systemu organizacji usługowej, 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 opisie systemu organizacji usługowej wraz z określeniem, czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia czy wyłączenia. W przypadku zastosowania metody wyłączenia, stwierdzenie, że opis systemu organizacji usługowej nie zawiera celów kontroli oraz powiązanych

<sup>10</sup> Paragrafy A83-A85 w MSZJ I dostarczają dalszych wytycznych.

kontroli w stosownych organizacjach podwykonawczych oraz, że procedury przez biegłego rewidenta organizacji usługowej nie odnoszą się do kontroli w organizacji podwykonawczej. W przypadku zastosowania metody włączenia, stwierdzenia, że opis systemu organizacji usługowej zawiera cele kontroli i powiązane kontrole w organizacji podwykonawczej oraz, że procedury biegłego rewidenta organizacji usługowej odnosiły się do kontroli w organizacji podwykonawczej,

- (d) identyfikację mających zastosowanie 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 oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego jednostek korzystających z organizacji usługowych, (zob. par. A48)
- (f) oświadczenie, że organizacja usługowa jest odpowiedzialna za:
  - (i) opracowanie opisu jej systemu oraz załączone oświadczenie, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i oświadczenia,
  - (ii) świadczenie usług objętych opisem systemu organizacji usługowej,
  - (iii) określenie celów kontroli (jeżeli nie są zidentyfikowane przez przepisy prawa lub regulację bądź inną stronę, na przykład, przez grupę użytkowników lub organizację zawodową) oraz
  - (iv) zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, aby osiągać cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej,
- (g) oświadczenie, że biegły rewident organizacji usługowej odpowiada za wyrażenie opinii opartej na własnych procedurach, o opisie organizacji usługowej, 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 firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSKJ 1, lub inne zawodowe wymogi, bądź wymogi przepisów prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje wymogi zawodowe, lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1,~~
- (h) oświadczenie, że firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSZJ 1, lub inne zawodowe wymogi, bądź wymogi przepisów prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje wymogi zawodowe, lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1,
- (i) oświadczenie, że biegły rewident przestrzega niezależności oraz innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych zawodowych wymogów, bądź wymogów nałożonych przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w odniesieniu do zleceń atestacyjnych. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje zawodowe wymogi,

lub wymogi nałożone przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w odniesieniu do zleceń atestacyjnych,

- (j) oświadczenie, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z MSUA 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej*, który wymaga, aby biegły rewident organizacji usługowej planował i przeprowadzał procedury w celu uzyskania racjonalnej pewności, czy opis systemu organizacji usługowej jest zaprezentowany rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach oraz, że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i w przypadku raportu typu 2, działają skutecznie.
- (k) podsumowanie procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej służących uzyskaniu racjonalnej 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,
- (l) oświadczenie dotyczące ograniczeń kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2, ryzyko prognozowania na przyszłe okresy wszelkich ocen skuteczności działania kontroli,
- (m) 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 określonym przedziale czasu,
    - b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opisie systemu organizacji usługowej, były odpowiednio zaprojektowane w określonym przedziale czasu oraz
    - c. kontrole podlegające testom, które były tymi niezbędnymi do zapewnienia racjonalnej pewności, że określone w opisie cele kontroli zostały osiągnięte, działały skutecznie w określonym przedziale czasu,
  - (ii) w przypadku raportu typu 1:
    - a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określoną datę oraz
    - b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opisie systemu organizacji usługowej, zostały odpowiednio zaprojektowane na określoną datę,
- ~~(n) datę raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, która nie może być wcześniejsza od daty, w której biegły rewident organizacji usługowej uzyskał dowody, na podstawie których oparta jest opinia biegłego rewidenta organizacji usługowej,~~
- (n) datę raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, która nie może być wcześniejsza od daty, w której:
  - (i) biegły rewident organizacji usługowej uzyskał dowody, na podstawie których oparta jest opinia biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz

- (ii) gdy kontrola jakości wykonania zlecenia jest wymagana zgodnie z MSZJ 1 lub z politykami lub procedurami firmy, kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona,
  - (o) 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 testowaniem 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 dokonane przez nich oszacowanie ryzyka. Jeżeli zidentyfikowano odchylenia, biegły rewident organizacji usługowej zamieszcza informację dotyczącą zakresu przeprowadzonych testów, które doprowadziły do zidentyfikowania odchyleń (w tym wielkość próbek, jeżeli posłużono się próbkowaniem) oraz liczbę i rodzaj stwierdzonych odchyleń. 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 organizacji usługowej stwierdza, że: (zob. par. A50-A52)
- (a) opis organizacji usługowej 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 racjonalnej pewności, że cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej zostały zrealizowane, nie działały skutecznie, we wszystkich istotnych aspektach lub
  - (d) biegły rewident organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów,

opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej modyfikuje się, a w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej zamieszcza się sekcję z jasnym opisem wszystkich powodów dokonanej modyfikacji.

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

- ~~56. Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej dowiaduje się o nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, oszustwach lub nieskorygowanych błędach, które można przypisać organizacji usługowej i które nie są w sposób oczywisty błahę, oraz które mogą wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy dana mająca wpływ kwestia została odpowiednio zakomunikowana jednostkom korzystającym z usług organizacji usługowej. Jeżeli kwestia nie została zakomunikowana i organizacja usługowa jest niechętna, aby to uczynić, biegły rewident organizacji usługowej podejmuje odpowiednie działania. (Zob. par. A53)~~

56. Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej dowiaduje się o naruszeniu przepisów prawa i regulacji, oszustwie lub nieskorygowanych błędach, które można przypisać organizacji usługowej i które nie są w sposób oczywisty błahie 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. Jeżeli kwestia nie została przedstawiona i organizacja usługowa jest niechętna to wykonać, biegły rewident organizacji usługowej podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A53)

\*\*\*

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

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

- A1. Kontrola wewnętrzna jest procesem zaprojektowanym w celu dostarczenia racjonalnej pewności, dotyczącej osiągnięcia celów związanych z wiarygodnością sprawozdawczości finansowej, skuteczności i efektywności działań oraz przestrzegania mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji. Kontrole dotyczące działalności organizacji usługowej i zgodności celów mogą 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 powiązanych 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 regulatora, mogą zostać uznane za stosowne dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej w związku z prezentacją i ujawnianiem transakcji i sald kont w jej sprawozdaniu finansowym. Ustalenie, czy kontrole organizacji usługowej dotyczące działalności i zgodności ewentualnie są stosowne dla kontroli wewnętrznej jednostek korzystających z 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 na przykład, 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 modelem kontroli oraz skutecznością jego działania, brak oświadczenia dotyczącego odpowiedniości modelu ewentualnie może uniemożliwić biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wyciągnięcie wniosku, że kontrole dają racjonalną 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. Na przykład, 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 osiąganiem celów kontroli określonych w opisie systemu organizacji usługowej, na przykład, 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 zawarte są w części 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 charakterystyka właścicielska. Ta różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby niniejszy standard mógł szczegółowo określić dla wszystkich zleceń osobę(y), 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***Umiejętności i kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia* (Zob. par. 13(a)(i))

- A7. Stosowne umiejętności i kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia obejmują kwestie takie jak:
- wiedza na temat stosownej branży,
  - zrozumienie technologii informacyjnych i systemów,
  - doświadczenie w ocenie ryzyk związanych z odpowiednim zaprojektowaniem kontroli oraz



- doświadczenie w projektowaniu i przeprowadzaniu testów kontroli i ocenie ich rezultatów.

*Oświadczenie organizacji usługowej (Zob. par. 13(b)(i))*

A8. Odmowa dostarczenia pisemnego oświadczenia 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 organizacji usługowej wycofuje się z realizacji zlecenia. Jeśli przepis prawa lub regulacja nie pozwala biegłemu rewidentowi organizacji usługowej wycofać się ze zlecenia, biegły rewident odmawia wyrażenia opinii.

*Racjonalna podstawa dla oświadczenia organizacji usługowej (Zob. par. 13(b)(ii))*

A9. W przypadku raportu typu 2 oświadczenie organizacji usługowej obejmuje oświadczenie, że kontrole powiązane z celami kontroli określonymi przez organizację usługową w opisie jej systemu działały skutecznie w określonym przedziale czasu. Oświadczenie to może opierać się na czynnościach monitorujących organizacji usługowej. Monitorowanie kontroli jest procesem służącym ocenie skuteczności kontroli w określonym okresie. Składa się na nie okresowa ocena skuteczności kontroli, identyfikowanie i informowanie odpowiednich osób z organizacji usługowej o słabościach oraz podejmowanie niezbędnych działań naprawczych. Organizacja usługowa monitoruje kontrolę bądź to przez systematyczne działania, bądź odrębne oceny lub kombinację tych dwóch podejść. Im wyższy stopień i skuteczność systematycznych czynności monitorujących, tym mniejsza potrzeba odrębnych ocen. Systematyczne czynności monitorujące są często wbudowane w zwykłe, powtarzalne czynności 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 zewnętrzne, 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 raport na temat skuteczności działania kontroli, nie stanowi substytutu dla własnego procesu organizacji usługowej dostarczającego racjonalnej podstawy dla jej oświadczenia.

*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. Na przykład 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. Może ona posiadać formalny lub nieformalny proces identyfikacji stosownych ryzyk. Formalny proces może obejmować oszacowanie znaczenia zidentyfikowanych ryzyk, ocenę prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz podjęcie 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 na przykład, 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 oświadczenia i formułuje się żądanie o przeprowadzenie zlecenia zgodnie z MSUA 3000.

- A12. Żądanie zmiany zakresu zlecenia może mieć racjonalne uzasadnienie, kiedy na przykład, 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 oświadczenia organizacji usługowej na temat rzetelnej prezentacji opisu jej systemu, odpowiedniości modelu kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2, skuteczności działania kontroli powiązanych z celami kontroli.
- A14. MSUA 3000 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej, aby między innymi ustalił, czy kryteria które mają być zastosowane, są odpowiednie, oraz ustalił odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia<sup>11</sup>. Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest podstawowym warunkiem zainteresowania zamierzonych użytkowników raportem atestacyjnym. Poniższa tabela identyfikuje zagadnienie będące przedmiotem zlecenia oraz minimalne kryteria, jakie należy spełnić dla każdej z opinii w przypadku raportów typu 1 i 2.

	<b>Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia</b>	<b>Kryteria</b>	<b>Komentarz</b>
<b>Opinia dotycząca rzetelnej prezentacji opisu systemu organizacji usługowej (raporty typu 1 i 2)</b>	Objęty raportem atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej system organizacji usługowej, który ewentualnie 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 jest sporządzony po to, by sprostać powszechnym potrzebom szerokiego zakresu jednostek korzystających z organizacji usługowej i dlatego może nie	Poszczególne sformułowania kryteriów dotyczących tej opinii mogą wymagać dopasowania ich w sposób zapewniający spójność z kryteriami określonymi przez, na przykład, przepisy prawa lub regulację, grupy użytkowników lub organizację zawodową. Przykłady kryteriów dotyczących tej opinii zostały przedstawione w przykładowym oświadczeniu organizacji usługowej w załączniku 1. Paragrafy A21-A24 przedstawiają dalsze wskazówki na temat ustalaniam, czy te kryteria te zostały spełnione. (W świetle wymogów MSUA 3000 informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia <sup>12</sup> dla tej opinii jest opis systemu organizacji

<sup>11</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 24b i 41.

<sup>12</sup> „Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia” jest wynikiem pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, względem kryteriów, t. j. informacji, które wynikają z zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.



RAPORTY ATESTACYJNE NA TEMAT KONTROLI W ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

		obejmować każdego aspektu systemu organizacji usługowej, jaki poszczególne jednostki korzystające z organizacji usługowej mogą uznać za ważne w swoim specyficznym środowisku.	usługowej oraz jej oświadczenie, że opis ten został rzetelnie zaprezentowany).	
<b>Opinia o odpowiedniości modelu i skuteczności działania (raporty typu 2 )</b>	Odpowiedniość modelu i skuteczność działania tych kontroli, które są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opisie systemu organizacji usługowej.	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 działania zgodnego z tym, jak zostały opisane, dostarczają racjonalną pewność, że te ryzyka nie ograniczają osiągnięcia określonych celów kontroli oraz (c) kontrole były w sposób spójny stosowane w określonym 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 racjonalną pewność, że powiązane cele kontroli zostały osiągnięte w określonym przedziale czasu. (W świetle wymogów MSUA 3000 informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dla tej opinii jest oświadczenie organizacji usługowej, że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i że działają skutecznie).	Cele kontroli, które są określone w opisie systemu organizacji usługowej, stanowią część kryteriów dla tych opinii. Określone cele kontroli będą różne w przypadku różnych zleceń. Jeśli, w części 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 modelu kontroli lub skuteczności działania kontroli.

<p><b>Opinia o odpowiedniości modelu (raporty typu 1)</b></p>	<p>Odpowiedniość modelu tych kontroli, które są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opisie systemu organizacji usługowej.</p>	<p>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 racjonalną pewność, że te ryzyka nie ograniczają osiągnięcia określonych celów kontroli.</p>	<p>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 (zmienionego) informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dla tej opinii jest oświadczenie organizacji usługowej, że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane).</p>	
---	--	---	---	--

A15. Paragraf 16(a) identyfikuje, jako odpowiednie, wiele elementów zawartych w opisie systemu organizacji usługowej. Elementy te mogą być nieodpowiednie, jeśli opisywany system nie jest systemem przetwarzającym transakcje, na przykład, 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 opis systemu organizacji usługowej 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 opisu systemu organizacji usługowej oraz w odniesieniu do modelu kontroli, obejmuje przede wszystkim rozważenie czynników jakościowych, na przykład: czy opis zawiera znaczące aspekty przetwarzania istotnych transakcji; czy opis pomija lub zniekształca stosowne informacje; a także zdolność kontroli do tego, aby zgodnie z modelem, dawały racjonalną 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, na przykład, 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. Na przykład kontrola, z którą wiąże się odchylenie, może mieć szczególne znaczenie dla zapobieżenia pewnemu rodzajowi błędu, który może być istotny w szczególnych okolicznościach, związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

#### **Uzyskanie zrozumienia systemu organizacji usługowej (Zob. par. 20)**

- A19. Uzyskanie 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,
  - uzyskaniu zrozumienia kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzenia oświadczenia organizacji usługowej,
  - ustaleniu, które kontrole są niezbędne do osiągnięcia celów kontroli w opisie systemu organizacji usługowej,
  - ocenie, czy kontrole były 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 wspólnych 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>13</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?
- 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, na przykład, czy opis zawiera jakiegokolwiek znaczące braki lub niedokładności dotyczące przetwarzania, których biegły rewident organizacji usługowej jest świadomy?
- gdy niektóre cele kontroli, określone w opisie systemu organizacji usługowej, 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 opisie systemu organizacji usługowej, nie mogą zostać osiągnięte przez samą organizację usługową, ponieważ ich osiągnięcie wymaga wdrożenia poszczególnych kontroli przez jednostki korzystające z organizacji usługowej. Może być tak na przykład 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,

---

<sup>13</sup> MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

- 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 ewentualnie na nie wpłyną, na przykład 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 polityk i procedur organizacji usługowej oraz ręcznych procedur, albo innej dokumentacji systemów, na przykład, w formie schematów i opisów.
- A23. Paragraf 21(a) wymaga od biegłego rewidenta organizacji usługowej przeprowadzenia oceny, czy cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej 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 zewnętrzne, 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 w sprawozdaniach 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 rodzaju systemu organizacji usługowej, w tym kontroli oraz świadczonych usług, jest wykorzystywane do identyfikowania rodzajów stwierdzeń, do których te kontrole ewentualnie się odnoszą,
  - gdy określone cele kontroli zostały sformułowane przez organizację usługową, to czy są kompletne? Kompletny zestaw celów kontroli może dostarczyć 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 uzyskaniu 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 modelu 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, pod warunkiem jej przestrzegania w zadawalający sposób, dostarczy racjonalnej 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 wskazałyby, 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, pod warunkiem jej przestrzegania w zadawalający sposób, dostarczy racjonalnej pewności, że zostały zrealizowane cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej.
- A26. Biegły rewident organizacji usługowej może rozważyć użycie diagramów przepływu, kwestionariuszy lub tabeli decyzyjnych w celu ułatwienia zrozumienia modelu kontroli.
- A27. Kontrole mogą składać się z licznych działań ukierunkowanych na osiągnięcie celu kontroli. Zatem, jeśli biegły rewident organizacji usługowej oceni pewne działania jako nieskuteczne w osiągnięciu danego celu kontroli, występowanie innych działań 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 racjonalną pewność, że zapobiegnie istotnym zniekształceniom, spowodowanym oszustem lub błędem lub, że zostaną one wykryte i skorygowane. *Organizacja usługowa* lub *biegły rewident organizacji usługowej* nie są jednakże świadomi okoliczności zachodzących w poszczególnych jednostkach korzystających z organizacji usługowej, które wskazałyby, 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 dostarcza racjonalną pewność, że zostały osiągnięte cele kontroli, określone w opisie systemu organizacji usługowej. Podobnie, organizacja usługowa lub biegły rewident organizacji usługowej nie są w stanie określić, czy jakiegokolwiek zaobserwowane odchylenie kontroli skutkowałoby istotnym zniekształceniem z punktu widzenia pojedynczej jednostki korzystającej z organizacji usługowej.
- A29. Osiągnięcie zrozumienia kontroli, wystarczające do zaopiniowania odpowiedniości ich modelu, nie jest wystarczającym dowodem dotyczącym skuteczności ich działania, chyba że zachodzi

pewien automatyzm zapewniający zgodne działanie tych 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 modelu 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 może uznać za odpowiednie opisanie w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta organizacji usługowej przyczyn przyjęcia krótszego okresu. Okoliczności mogące 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 i 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 testowania w ciągu bieżącego okresu.

*Testowanie 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 raportach (na przykład ogólne kontrole IT) są opisywane jako kontrole „pośrednie”.
- 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 testowania (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 testowania kontroli, które są stosowane sporadycznie, na przykład raz na kwartał, lub kiedy dowody dotyczące stosowania kontroli sprawiają, że 100% sprawdzenie jest 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 testowania kontroli, które nie są stosowane z wystarczającą częstotliwością, aby mogły zapewnić dużą populację na potrzeby próbkowania, na przykład kontrole, które są stosowane co miesiąc lub co tydzień oraz
- (c) próbkowanie. Ten sposób może być odpowiedni w przypadku testowania 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. Próbki jest, z drugiej strony, zaprojektowane w celu umożliwienia wyciągnięcia wniosków na temat całej populacji na podstawie testowania próbki pobranej z populacji.

### **Praca 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 działania 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 pracę audytorów wewnętrznych (Zob. par. 33)*

A38. Określając planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, rozłożenie w czasie 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 biegłego rewidenta organizacji usługowej,
- prace wykonane lub te, które mają być wykonane przez audytorów wewnętrznych, nie wymagają dokonywania subiektywnych lub złożonych osądów.

*Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego (Zob. par. 34)*

A39. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta organizacji usługowej, dotyczących wyników prac audytorów wewnętrznych, będą zależą od przeprowadzonej przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oceny znaczenia tych prac dla wniosków biegłego



rewidenta organizacji usługowej (na przykład, znaczenie ryzyk, które testowane kontrole mają łagodzić), oceny funkcji audytu wewnętrznego oraz oceny szczegółowych prac audytorów w 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 pracy audytorów wewnętrznych.

A41. Biegły rewident organizacji usługowej może zaprezentować opis prac wykonanych przez funkcję audytu wewnętrznego na wiele sposobów, na przykład:

- 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 oświadczenia 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 jest on 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 uwzględnienia w przypadku, gdy takie pominięcie lub zaciemnienie mogłoby wprowadzać w błąd<sup>14</sup>.

Jeśli inne informacje zamieszczone w dokumencie, zawierającym opis systemu organizacji usługowej oraz raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, zawierają wybiegające w przyszłość informacje, takie jak plany naprawcze lub awaryjne, albo plany modyfikacji systemu, które będą się odnosić do odchyleń zidentyfikowanych w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta lub deklaracje o charakterze promocyjnym nie znajdujące

---

<sup>14</sup> Kodeks IESBA, paragraf 110.2.

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, na przykład:

- żądanie od organizacji usługowej skonsultowania się ze swoim radcą 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 zawodowe wymogi lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej w równym stopniu wymagające jak MSKJ 1) wymaga, aby firmy ustanowiły polityki i procedury w celu terminowego zakończenia gromadzenia akt zlecenia<sup>15</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>16</sup>.~~

A46. MSZJ 1 (lub zawodowe wymogi lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1) wymaga, aby firmy ustaliły cel jakości, który odnosi się do gromadzenia dokumentacji zlecenia w sposób terminowy po dacie raportu atestacyjnego<sup>15</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>16</sup>.

**Sporządzenie raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej**

*Zawartość raportu atestacyjnego biegłego rewidenta organizacji usługowej* (Zob. par. 53)

A47. Przykłady ilustrujące raporty atestacyjne biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz powiązane oświadczenia 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 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 raportu przez inne podmioty lub jego wykorzystywanie w innych celach.

<sup>15</sup> MSKJ 1, paragraf 45.

<sup>16</sup> MSKJ 1, paragraf A54.

<sup>15</sup> MSZJ 1, paragraf 31(f).

<sup>16</sup> MSZJ 1, paragraf A83.

*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 przyczynowych zidentyfikowanych odchylen w zakresie, w jakim biegły rewident organizacji usługowej zidentyfikował takie czynniki.

*Opinie zmodyfikowane (Zob. par. 55)*

A50. Przykłady ilustrujące elementy 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, opisanie w akapicie uzasadniającym modyfikację przyczyn 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 (na przykład z regulatorem), jeśli jest to wymagane,~~
- ~~• zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej lub dodanie akapitu zawierającego inne sprawy,~~
- ~~• wycofanie się ze zlecenia.~~

A53. Odpowiednie działanie w ramach reakcji na okoliczności zidentyfikowane w paragrafie 56, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, mogą obejmować:

- uzyskanie porady prawnej na temat skutków różnych kierunków działań,
- komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w organizacji usługowej,
- określenie, czy informować strony trzecie (na przykład przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać wymóg, aby biegły rewident organizacji usługowej poinformował odpowiednie organy spoza jednostki lub zewnętrznego biegłego

rewidenta organizacji usługowej<sup>17</sup> lub ustalać obowiązki, zgodnie z którymi przekazanie tych informacji może być właściwe w danych okolicznościach),

- zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej lub dodanie akapitu dotyczącego innej sprawy,
- wycofanie się ze zlecenia.

---

<sup>17</sup> Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.

### Przykład oświadczeń organizacji usługowej

Poniższe przykłady oświadczeń organizacji usługowej mają jedynie charakter wytycznych i z założenia nie są wyczerpujące, ani nie mają zastosowania do wszystkich sytuacji.

#### Przykład 1: Oświadczenie typu 2 wydane przez organizację usługową

Oświadczenie 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 oświadczenia 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 korygowane oraz przenoszone do raportów 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 raportów sporządzanych dla klientów,
    - w jaki sposób system traktował znaczące zdarzenia i warunki, inne niż transakcje,
    - proces, który zastosowano do sporządzania raportów dla klientów,
    - stosowne cele kontroli i kontrole zaprojektowane, aby te cele osiągnąć,
    - kontrole, które, jak zakładaliśmy projektując system, byłyby 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 osiągnięte wyłącznie przez nas samych,
    - pozostałe aspekty naszego środowiska kontroli, procesu oszacowania 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 sporządzenia tego oświadczenia 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 racjonalną 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: Oświadczenie 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 oświadczenia były takie, że załączony opis:
  - (i) przedstawia, w jaki sposób 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 korygowane oraz przenoszone do raportów 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 raportów sporządzanych dla klientów,
    - w jaki sposób system traktował znaczące zdarzenia i warunki, inne niż transakcje,
    - proces, który zastosowano do sporządzania raportów dla klientów,

- stosowne cele kontroli i kontrole zaprojektowane, aby te cele osiągać,
  - kontrole, które jak zakładaliśmy projektując system, byłyby 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 osiągnane wyłącznie przez nas samych,
  - pozostałe aspekty naszego środowiska kontroli, procesu oszacowania ryzyka, systemu informacyjnego (obejmującego powiązane procesy gospodarcze) oraz komunikacji, działań kontrolnych i kontroli monitorujących, które były stosowne 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 sporządzenia tego oświadczenia 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 racjonalną pewność, że ryzyka te nie przeszkadzają w osiągnięciu określonych celów kontroli.

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

Poniższe przykłady raportów mają jedynie charakter wytycznych 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, jej modelu i skuteczności działania**

Do: Organizacji usługowej XYZ

#### *Zakres*

Zlecono nam sporządzenie raportu na temat zamieszczonego na stronach [bb–cc], opisu systemu organizacji usługowej XYZ, [rodzaj i nazwa] przetwarzania transakcji klientów w okresie od [data] do [data] („Opis”) oraz na temat modelu i działania kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie<sup>1</sup>.

#### *Odpowiedzialność organizacji usługowej XYZ*

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

#### *Nasza niezależność i kontrola jakości*

#### *Nasza niezależność i zarządzanie jakością*

~~Przestrzegaliśmy niezależności oraz pozostałych wymogów etycznych Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, który oparto na fundamentalnych zasadach uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji oraz należytej staranności, poufności i profesjonalnego postępowania.~~

~~Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1<sup>2</sup> oraz odpowiednio utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.~~

---

<sup>1</sup> Jeśli niektóre elementy opisu nie są objęte zakresem zlecenia, w sposób jasny informuje się o tym w raporcie atestacyjnym.

<sup>2</sup> ~~MSKJ 1, „Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.~~



Przestrzegaliśmy niezależności i innych wymogów etycznych Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), opartego na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania.

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością<sup>12</sup>, który wymaga od firmy zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością, w tym polityk lub procedur dotyczących przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o opracowanym przez organizację usługową XYZ opisie oraz o modelu 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 zaplanowania i przeprowadzenia naszych procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną 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, modelu i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej obejmuje przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu dowodów dotyczących ujawnień zawartych w opisie systemu organizacji usługowej oraz modelu i skuteczności działania kontroli. Wybrane procedury zależą od osądu biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym od oszacowania 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 racjonalnej 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 naszej opinii.

### *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.

---

<sup>2</sup> MSZJ 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

## *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 racjonalnej 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, rozłożenie w czasie i wyniki tych testów zostały przedstawione na stronach [yy–zz].

## *Zamierzeni użytkownicy 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 jej modelu**

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 modelu kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Jeśli niektóre elementy opisu nie są objęte zakresem zlecenia, w sposób jasny informuje się o tym w raporcie atestacyjnym.

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: opracowane opisu i załączonego na stronie [aa] oświadczenia, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji opisu i oświadczenia; za świadczenie usług objętych opisem; za określenie celów kontroli; oraz za zaprojektowanie, wdrożenie i skuteczne działanie kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli.

#### *Nasza niezależność i kontrola jakości*

#### *Nasza niezależność i zarządzanie jakością*

~~Przestrzegaliśmy niezależności oraz pozostałych wymogów etycznych Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, który oparto na fundamentalnych zasadach uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji oraz należytej staranności, poufności i profesjonalnego postępowania.~~

~~Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1<sup>4</sup> oraz odpowiednio utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.~~

~~Przestrzegaliśmy niezależności i innych wymogów etycznych Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), opartego na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania.~~

~~Firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1<sup>4</sup>, który wymaga od firmy zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością, w tym polityk lub procedur dotyczących przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.~~

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta organizacji usługowej*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o opracowanym przez organizację usługową XYZ opisie oraz o modelu 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 zaplanowania i przeprowadzenia naszych procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, czy we wszystkich istotnych aspektach, opis został rzetelnie przedstawiony oraz czy kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane we wszystkich istotnych aspektach.

---

<sup>4</sup> ~~MSKJ 1, „Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.~~

<sup>4</sup> MSZJ 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

Zlecenie atestacyjne polegające na sporządzeniu raportu na temat modelu kontroli w organizacji usługowej obejmuje przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu dowodów dotyczących ujawnień zawartych w opisie systemu organizacji usługowej oraz modelu 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, stosowności celów kontroli w nim zawartych oraz stosowności 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 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.

#### *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 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 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 uzyskaniu 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]*

BRZMIENIE UJEDNOLICONE

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

Poniższe przykłady zmodyfikowanych raportów mają jedynie charakter wytycznych 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 - opis systemu organizacji usługowej 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 oświadczeniu 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 racjonalnej pewności, że cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej 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 oświadczeniu organizacji usługowej XYZ zamieszczonym na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem paragraf:

(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 „kontrole dostarczają racjonalnej 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 oświadczeniu organizacji usługowej XYZ, zamieszczonym na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem paragraf:

#### **Przykład 4: Opinia z zastrzeżeniem - biegły rewident organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających i 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 dostarcza racjonalnej pewności, 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 oświadczeniu organizacji usługowej XYZ, znajdującym się na stronie [aa]. Naszym zdaniem, za wyjątkiem kwestii omówionej w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem paragraf:

(a)...

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej* © 2016 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej* © 2019 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standard on Assurance Engagements 3402 Assurance Reports on Controls at a Service Organization*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume II*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)