

Załącznik Nr 1.12
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 402
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 402

**ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA ZWIĄZANE Z JEDNOSTKĄ KORZYSTAJĄCĄ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 402
ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA ZWIĄZANE Z JEDNOSTKĄ KORZYSTAJĄCĄ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-5
Data wejścia w życie	6
Cele	7
Definicje	8
Wymogi	
Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej	9-14
Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	15-17
Raporty typu 1 oraz typu 2, które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej	18
Oszustwa, niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej.....	19
Raportowanie przez audytora jednostki korzystającej	20-22
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej	A1-A23
Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	A24-A39
Raporty typu 1 oraz typu 2, które nie obejmują usług organizacji podwykonawczej	A40
Oszustwa, niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej.....	A41
Raportowanie przez audytora jednostki korzystającej	A42-A44

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora jednostki korzystającej za uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania, gdy jednostka korzystająca korzysta z usług jednej lub kilku organizacji usługowych. W szczególności, rozszerza on to, w jaki sposób audytor jednostki korzystającej stosuje MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)¹ i MSB 330² w uzyskaniu zrozumienia jednostki korzystającej, w tym systemu kontroli wewnętrznej jednostki stosownego dla sporządzenia sprawozdania finansowego, wystarczającego do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz w zakresie zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania w reakcji na te ryzyka.
2. Wiele jednostek zleca niektóre aspekty swojej działalności organizacjom, które świadczą usługi począwszy od wykonania konkretnego zadania pod kierownictwem jednostki, a skończywszy na zastępowaniu całych jednostek biznesowych lub funkcji jednostki takich, jak funkcja zgodności z przepisami podatkowymi. Wiele z usług świadczonych przez takie organizacje jest integralną częścią działalności operacyjnej jednostki; jednakże nie wszystkie te usługi są stosowne dla badania.
3. Usługi świadczone przez organizację usługową są stosowne dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, gdy usługi te oraz kontrole nad nimi stanowią część systemu informacyjnego jednostki korzystającej, stosownego dla sporządzania sprawozdania finansowego. Większość kontroli w organizacji usługowej prawdopodobnie będzie częścią systemu informacyjnego jednostki korzystającej stosownego dla sporządzania sprawozdania finansowego lub powiązanych kontroli, takich jak kontrole zabezpieczenia aktywów. Usługi świadczone przez organizację usługową są częścią systemu informacyjnego jednostki korzystającej, jeżeli usługi te wpływają na jakiegokolwiek z poniższych zagadnień:
 - (a) w jaki sposób informacje dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień przepływają przez system informacyjny jednostki korzystającej, zarówno ręcznie, jak i przy wykorzystaniu IT oraz, czy zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy też poza nimi. Obejmuje to również sytuacje, gdy usługi świadczone przez organizację usługową wpływają na sposób, w jaki:
 - (i) transakcje jednostki korzystającej są inicjowane i w jaki sposób informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby i włączane do księgi głównej oraz wykazywane w sprawozdaniu finansowym oraz
 - (ii) informacje o zdarzeniach lub warunkach innych niż transakcje są ujmowane, przetwarzane i ujawniane przez jednostkę korzystającą w sprawozdaniu finansowym,
 - (b) zapisy księgowe, konkretne konta w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej oraz inne pomocnicze zapisy odnoszące się do przepływów informacji określonych w paragrafie 3(a),

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.*

² MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka.*

- (c) proces sprawozdawczości finansowej wykorzystywany do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej na podstawie dokumentacji opisanej w paragrafie 3(b), w tym w zakresie, w jakim dotyczy to ujawnień i szacunków księgowych odnoszących się do znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, oraz
 - (d) środowisko IT jednostki stosowne do powyższych punktów (a) do (c).
4. Rodzaj i zakres pracy do wykonania przez audytora jednostki korzystającej w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową zależy od rodzaju i znaczenia tych usług dla jednostki korzystającej oraz stosowności tych usług dla badania.
5. Niniejszy MSB nie ma zastosowania do usług świadczonych przez instytucje finansowe, które są ograniczone do przetwarzania, w ramach rachunku jednostki utrzymywanego w instytucji finansowej, transakcji, które są specyficznie autoryzowane przez jednostkę, takich jak przetwarzanie przez bank transakcji w ramach rachunku rozliczeniowego lub przetwarzanie przez brokera transakcji papierami wartościowymi. Dodatkowo niniejszy MSB nie ma zastosowania do badania transakcji powstających z właścicielskich udziałów finansowych w innych jednostkach takich, jak spółki partnerskie, korporacje i wspólne przedsięwzięcia, gdy udziały właścicielskie są rozliczane oraz przedstawiane posiadaczom udziałów.

Data wejścia w życie

6. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później.

Cele

7. Celami audytora jednostki korzystającej, gdy korzysta ona z usług organizacji usługowej, są:
- (a) uzyskanie zrozumienia charakteru i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na system kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej, wystarczający do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz
 - (b) zaprojektowanie i wykonanie procedur badania reagujących na te ryzyka.

Definicje

8. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) Kontrole wspomagające jednostkę korzystającą – kontrole, które jak zakłada organizacja usługowa, projektując swoje usługi, zostaną wdrożone przez jednostki korzystające i które, jeżeli to konieczne, dla osiągnięcia celów kontroli, są identyfikowane w opisie jej systemu.
 - (b) Raport na temat opisu i zaprojektowania kontroli w organizacji usługowej (określany jest w niniejszym MSB jako raport typu 1). Raport ten obejmuje:
 - (i) sporządzony przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu, celów kontroli i powiązanych kontroli w organizacji usługowej, które zostały zaprojektowane i wdrożone na konkretną datę, oraz
 - (ii) raport audytora organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności, który zawiera opinię audytora organizacji usługowej na temat opisu systemu, celów kontroli i powiązanych kontroli w organizacji usługowej oraz odpowiedniości zaprojektowania kontroli, dla osiągnięcia konkretnych celów kontroli.
 - (c) Raport na temat opisu, zaprojektowania i operacyjnej skuteczności kontroli w organizacji

usługowej (określany jest w niniejszym MSB jako raport typu 2). Raport, który obejmuje:

- (i) sporządzony przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu, celów kontroli i powiązanych kontroli w organizacji usługowej, ich zaprojektowania i wdrożenia na konkretną datę lub przez konkretny okres oraz, w niektórych przypadkach, ich operacyjną skuteczność w trakcie konkretnego okresu oraz
- (ii) raport audytora organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności, który obejmuje:
 - a. opinię audytora organizacji usługowej na temat opisu systemu, celów kontroli i powiązanych kontroli w organizacji usługowej, odpowiedniości zaprojektowania kontroli, dla osiągnięcia konkretnych celów kontroli, a także skuteczności działania kontroli oraz
 - b. opis testów kontroli wykonanych przez audytora organizacji usługowej oraz ich wyników.
- (d) Audytor organizacji usługowej – audytor, który na żądanie organizacji usługowej dostarcza raport atestacyjny na temat kontroli organizacji usługowej.
- (e) Organizacja usługowa – organizacja będąca stroną trzecią (lub segment organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy usługi jednostkom korzystającym, które stanowią część systemów informacyjnych tych jednostek, stosowne dla sprawozdawczości finansowej.
- (f) System organizacji usługowej – polityki i procedury zaprojektowane, wdrożone i utrzymywane przez organizację usługową w celu świadczenia usług na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych objętych raportem audytora organizacji usługowej.
- (g) Organizacja podwykonawcza – organizacja usługowa z której usług korzysta inna organizacja usługowa w celu świadczenia niektórych usług dostarczanych jednostkom korzystającym, które są częścią systemów informacyjnych tych jednostek korzystających stosowną dla sprawozdawczości finansowej.
- (h) Audytor jednostki korzystającej – audytor, który bada i sporządza sprawozdanie o sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej.
- (i) Jednostka korzystająca z organizacji usługowej - jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

Wymogi

Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej

9. Uzyskując zrozumienie jednostki korzystającej zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)³, audytor jednostki korzystającej uzyskuje zrozumienie* sposobu, w jaki jednostka korzystająca

³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 19.

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

korzysta z usług organizacji usługowej w ramach działalności jednostki korzystającej, w tym:
(zob. par. A1-A2)

- (a) charakteru usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenia tych usług dla jednostki korzystającej, w tym ich wpływu na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej, (zob. par. A3-A5)
 - (b) charakteru i istotności przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które ma wpływ organizacja usługowa, (zob. par. A6)
 - (c) stopnia wzajemnego oddziaływania pomiędzy działalnością organizacji usługowej i tą jednostki korzystającej, (zob. par. A7)
 - (d) rodzaju powiązania pomiędzy jednostką korzystającą, a organizacją usługową, w tym stosownych warunków umownych dla działań podejmowanych przez organizację usługową. (Zob. par. A8-A11)
10. Uzyskując zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), audytor jednostki korzystającej identyfikuje kontrole w elemencie czynności kontrolnych⁴ w jednostce korzystającej spośród tych, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli, które są stosowane do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową oraz ocenia ich zaprojektowanie i ustala, czy zostały one wdrożone⁵. (Zob. par. A12–A14).
11. Audytor jednostki korzystającej określa, czy zostało uzyskane wystarczające zrozumienie charakteru i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na system kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej, w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.
12. Jeżeli audytor jednostki korzystającej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia od jednostki korzystającej, to audytor jednostki korzystającej uzyskuje to zrozumienie przez zastosowanie jednej lub kilku z następujących procedur:
- (a) uzyskanie raportu typu 1 lub typu 2, jeżeli są dostępne,
 - (b) kontakt z organizacją usługową poprzez jednostkę korzystającą w celu uzyskania konkretnych informacji,
 - (c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji na temat stosownych kontroli w organizacji usługowej, lub
 - (d) wykorzystanie innego audytora do wykonania procedur, które dostarczą koniecznych informacji na temat kontroli w organizacji usługowej. (Zob. par. A15–A20).

Wykorzystanie raportu typu 1 lub typu 2 w celu wsparcia zrozumienia organizacji usługowej przez audytora jednostki korzystającej

13. Ustalając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania dostarczonych przez raport typu 1 lub typu 2, audytor jednostki korzystającej upewnia się co do:
- (a) zawodowych kompetencji audytora organizacji usługowej i jego niezależności od

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a).

⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(d).

organizacji usługowej oraz

- (b) adekwatności standardów w oparciu, o które raport typu 1 lub typu 2 został wydany. (Zob. par. A21)
14. Jeżeli audytor jednostki korzystającej planuje wykorzystać raport typu 1 lub typu 2 jako dowód badania w celu wsparcia zrozumienia przez audytora jednostki korzystającej zaprojektowania i wdrożenia kontroli w organizacji usługowej, audytor jednostki korzystającej:
- (a) ocenia, czy opis i zaprojektowanie kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który jest odpowiedni dla celów audytora jednostki korzystającej,
 - (b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez raport dla zrozumienia kontroli w organizacji usługowej oraz
 - (c) ustala, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą zidentyfikowane przez organizację usługową są stosowne dla jednostki korzystającej, a jeżeli tak, uzyskuje zrozumienie tego, czy jednostka korzystająca zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole. (Zob. par. A22-A23)

Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

15. Reagując na oszacowane ryzyka zgodnie z MSB 330, audytor jednostki korzystającej:
- (a) ustala, czy wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń sprawozdania finansowego są dostępne z dokumentacji utrzymywanej przez jednostkę korzystającą, a jeżeli nie,
 - (b) wykonuje dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania lub wykorzystuje innego audytora, aby wykonał te procedury w organizacji usługowej w imieniu audytora jednostki korzystającej. (Zob. par. A24-A28)

Testy kontroli

16. Gdy oszacowanie ryzyka przez audytora jednostki korzystającej zawiera oczekiwanie, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie, audytor jednostki korzystającej uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania tych kontroli z jednej lub wielu spośród poniższych procedur:
- (a) uzyskanie raportu typu 2, jeżeli jest dostępny,
 - (b) wykonanie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej lub
 - (c) wykorzystanie innego audytora, aby wykonał testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu audytora jednostki korzystającej. (Zob. par. A29-30)

Wykorzystanie raportu typu 2 jako dowodu badania, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie

17. Jeżeli, zgodnie z paragrafem 16(a) audytor jednostki korzystającej planuje wykorzystać raport typu 2 jako dowód badania, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie, audytor jednostki korzystającej ustala, czy raport audytora organizacji usługowej dostarcza wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności kontroli, wspierając tym samym jego oszacowanie ryzyka przez audytora jednostki korzystającej poprzez:
- (a) ocenę, czy opis, zaprojektowanie i skuteczność działania kontroli w organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, które są odpowiednie dla celów audytora jednostki

korzystającej,

- (b) ustalenie, czy kontrole wspomagające jednostki korzystającej zidentyfikowane przez organizację usługową są stosowne dla jednostki korzystającej, a jeżeli tak, uzyskanie zrozumienia, czy jednostka korzystająca zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, a jeżeli tak, przeprowadzenie testów skuteczności ich działania,
- (c) ocenę adekwatności okresu pokrytego przez testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od wykonania testów kontroli, oraz
- (d) ocenę, czy testy kontroli wykonane przez audytora organizacji usługowej oraz ich wyniki, które zostały opisane w raporcie audytora organizacji usługowej, są stosowne dla stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej oraz dostarczają wystarczające odpowiednie dowody badania, wspierające oszacowanie ryzyka dokonane przez audytora jednostki korzystającej. (Zob. par. A31-A39)

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

- 18. Jeżeli audytor jednostki korzystającej planuje wykorzystać raport typu 1 lub typu 2, który nie obejmuje usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, a usługi te są stosowne dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, audytor jednostki korzystającej stosuje wymogi niniejszego MSB w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą. (Zob. par. A40)

Oszustwa, niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej

- 19. Audytor jednostki korzystającej kieruje zapytania do kierownictwa jednostki korzystającej, czy organizacja usługowa zgłosiła jednostce korzystającej lub, czy jednostka korzystająca w inny sposób dowiedziała się o jakichkolwiek oszustwach, niezgodnościach z przepisami prawa i regulacjami lub nieskorygowanych zniekształceniach wpływających na sprawozdanie finansowe jednostki korzystającej. Audytor jednostki korzystającej ocenia, w jaki sposób zagadnienia te wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania przez audytora jednostki korzystającej, w tym wpływ na wnioski audytora jednostki korzystającej i sprawozdanie audytora jednostki korzystającej. (Zob. par. A41)

Raportowanie przez audytora jednostki korzystającej

- 20. Audytor jednostki korzystającej modyfikuje opinię w sprawozdaniu audytora jednostki korzystającej zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁶, jeżeli audytor jednostki korzystającej nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową stosownych dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej. (Zob. par. A42)
- 21. Audytor jednostki korzystającej nie odnosi się do pracy audytora organizacji usługowej w swoim sprawozdaniu audytora jednostki korzystającej, zawierającym niezmodyfikowaną opinię, chyba że dokonania tego wymagają przepisy prawa lub regulacja. Jeżeli takie odniesienie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, sprawozdanie audytora jednostki korzystającej wskazuje, że odniesienie takie nie zmniejsza odpowiedzialności audytora jednostki korzystającej za opinię z badania. (Zob. par. A43)

⁶ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje do opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 6.

22. Jeżeli odniesienie do pracy audytora organizacji usługowej jest stosowne dla zrozumienia modyfikacji opinii audytora jednostki korzystającej, sprawozdanie audytora jednostki korzystającej wskazuje, że takie odniesienie nie zmniejsza odpowiedzialności audytora jednostki korzystającej za tę opinię. (Zob. par. A44)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej

Źródła informacji (Zob. par. 9)

- A1. Informacje na temat rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową mogą być dostępne z różnorodnych źródeł, takich jak:
- instrukcje użytkowników,
 - przeglądy systemów,
 - instrukcje techniczne,
 - umowa lub umowa o gwarantowanym poziomie świadczenia usług pomiędzy jednostką korzystającą i organizacją usługową,
 - raporty organizacji usługowych, funkcji audytu wewnętrznego lub organów regulacyjnych z kontroli w organizacji usługowej,
 - raporty audytora organizacji usługowej, w tym oświadczenia kierownictwa, jeżeli są dostępne.
- A2. Wiedza uzyskana poprzez doświadczenie audytora jednostki korzystającej z organizacją usługową, na przykład poprzez doświadczenie z innych zleceń badania, może być również pomocna w uzyskaniu zrozumienia rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową. Może to być szczególnie pomocne, jeżeli usługi i kontrole tych usług w organizacji usługowej są wysoce wystandaryzowane.

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

- A3. Jednostka korzystająca może korzystać z usług organizacji usługowej jako takiej, która przetwarza transakcje i utrzymuje powiązaną odpowiedzialność lub rejestruje transakcje i przetwarza powiązane dane. Organizacje usługowe, które świadczą takie usługi, obejmują na przykład departamenty powiernicze banków, które inwestują i obsługują aktywa dla programów świadczeń pracowniczych lub dla innych; bankierów hipotecznych, którzy obsługują hipoteki dla innych oraz dostawców usług aplikacji, którzy dostarczają pakietowe oprogramowanie aplikacyjne i środowisko technologiczne, które umożliwia klientom przeprowadzanie transakcji finansowych i operacyjnych.
- A4. Przykłady usług organizacji usługowych, które są stosowne dla badania, obejmują:
- prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki korzystającej,
 - zarządzanie aktywami,
 - inicjowanie, rejestrowanie lub przetwarzanie transakcji jako agent jednostki korzystającej.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

- A5. Mniejsze jednostki mogą korzystać z zewnętrznych usług księgowych poczynając od przetwarzania pewnych transakcji (na przykład, płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia ich ksiąg rachunkowych, aż po sporządzanie ich sprawozdania finansowego. Korzystanie z takich organizacji usługowych w celu sporządzenia swoich sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa mniejszej jednostki, a tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, z ich odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe⁷.

Rodzaj i istotność transakcji przetwarzanych przez organizację usługową (Zob. par. 9(b))

- A6. Organizacja usługowa może ustanowić polityki i procedury, które wpływają na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej. Te polityki i procedury są co najmniej w części fizycznie i operacyjnie odrębne od jednostki korzystającej. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla tych jednostki korzystającej zależy od rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową, w tym od rodzaju i istotności transakcji, które ona przetwarza dla jednostki korzystającej. W pewnych sytuacjach przetwarzane transakcje i konta, na które wpływ ma organizacja usługowa, mogą nie wydawać się znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, ale rodzaj przetwarzanych transakcji może być znaczący i audytor jednostki korzystającej może ustalić, że zrozumienie tych kontroli jest konieczne w danych okolicznościach.

Stopień wzajemnego oddziaływania pomiędzy działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej (Zob. par. 9(c))

- A7. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla kontroli jednostki korzystającej zależy również od stopnia wzajemnego oddziaływania pomiędzy jej działalnością, a tą jednostki korzystającej. Stopień wzajemnego oddziaływania odnosi się do zakresu, w jakim jednostka korzystająca jest w stanie i decyduje się wdrożyć skuteczne kontrole nad przetwarzaniem wykonywanym przez organizację usługową. Na przykład, wysoki stopień wzajemnego oddziaływania występuje między działalnością jednostki korzystającej i tą organizacją usługową, gdy jednostka korzystająca autoryzuje transakcje, a organizacja usługowa przetwarza i księguje te transakcje. W tych okolicznościach może być praktyczne, aby jednostka korzystająca wdrożyła skuteczne kontrole nad tymi transakcjami. Z drugiej strony, gdy organizacja usługowa inicjuje lub wstępnie rejestruje, przetwarza i księguje transakcje jednostki korzystającej, występuje niższy stopień wzajemnego oddziaływania pomiędzy tymi dwoma organizacjami. W takich okolicznościach, jednostka korzystająca może nie być w stanie lub może zdecydować się, aby nie wdrażać skutecznych kontroli nad tymi transakcjami w jednostce korzystającej i może polegać na kontrolach w organizacji usługowej.

Charakter powiązań pomiędzy jednostką korzystającą, a organizacją usługową (Zob. par. 9(d))

- A8. Umowa lub umowa o gwarantowanym poziomie świadczenia usług pomiędzy jednostką korzystającą, a organizacją usługową może zapewnić zagadnienia, takie jak:
- informacje, które należy dostarczyć jednostce korzystającej oraz obowiązki związane z inicjowaniem transakcji związanych z działaniami podejmowanymi przez organizację usługową,
 - zastosowanie wymogów organów regulacyjnych dotyczących formy prowadzonych zapisów lub dostępu do nich,

⁷ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragrafy 4 i A2-A3.

ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA ZWIĄZANE Z JEDNOSTKĄ KORZYSTAJĄCĄ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

- odszkodowanie, jeżeli jakiegokolwiek ma zostać wypłacone jednostce korzystającej, w przypadku nieprawidłowego wykonania,
 - czy organizacja usługowa dostarczy raport na temat swoich kontroli, a jeżeli tak, to czy taki raport byłby raportem typu 1 czy typu 2,
 - czy audytor jednostki korzystającej ma prawa dostępu do zapisów księgowych jednostki korzystającej prowadzonych przez organizację usługową oraz innych informacji koniecznych do przeprowadzenia badania oraz
 - czy porozumienie pozwala na bezpośrednią komunikację pomiędzy audytorem jednostki korzystającej i audytorem organizacji usługowej.
- A9. Istnieje bezpośrednie powiązanie pomiędzy organizacją usługową i jednostką korzystającą oraz między organizacją usługową, a audytorem organizacji usługowej. Powiązania te niekoniecznie tworzą bezpośrednie powiązania pomiędzy audytorem jednostki korzystającej i audytorem organizacji usługowej. Gdy nie istnieje bezpośrednie powiązanie pomiędzy audytorem jednostki korzystającej, a audytorem organizacji usługowej, komunikacja pomiędzy audytorem jednostki korzystającej i audytorem organizacji usługowej jest zwykle prowadzona poprzez jednostkę korzystającą i organizację usługową. Bezpośrednie powiązanie może również zostać stworzone pomiędzy audytorem jednostki korzystającej i audytorem organizacji usługowej, biorąc pod uwagę stosowne rozważania etyczne i poufności. Audytor jednostki korzystającej na przykład może wykorzystać audytora organizacji usługowej, aby wykonał procedury w imieniu audytora jednostki korzystającej, takie, jak:
- (a) testy kontroli w organizacji usługowej lub
 - (b) procedury wiarygodności dotyczące transakcji i sald sprawozdania finansowego jednostki korzystającej utrzymywanych przez organizację usługową.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- A10. Audytorzy sektora publicznego zazwyczaj mają szerokie prawa dostępu ustanowione przez ustawodawcę. Jednakże mogą wystąpić sytuacje, w których takie prawa dostępu nie są dostępne, na przykład, gdy organizacja usługowa znajduje się w innym systemie prawnym. W takich przypadkach audytor sektora publicznego może potrzebować uzyskać zrozumienie przepisów prawnych mających zastosowanie w innym systemie prawnym, aby ustalić, czy odpowiednie prawa dostępu mogą zostać uzyskane. Audytor sektora publicznego może również uzyskać lub poprosić jednostkę korzystającą, o włączenie prawa dostępu do wszelkich umownych ustaleń pomiędzy jednostką korzystającą i organizacją usługową.
- A11. Audytorzy sektora publicznego mogą również wykorzystać innego audytora, aby wykonał testy kontroli lub procedury wiarygodności związane ze zgodnością z prawem, regulacją lub innym umocowaniem.

Zrozumienie kontroli dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową (Zob. par. 10)

- A12. Jednostka korzystająca może ustanowić kontrole nad usługami organizacji usługowej, które mogą być testowane przez audytora jednostki korzystającej i które mogą umożliwić audytorowi jednostki korzystającej wyciągnięcie wniosku, że kontrole jednostki korzystającej działają skutecznie dla niektórych lub wszystkich spośród powiązanych stwierdzeń, niezależnie od istniejącej kontroli w organizacji usługowej. Jeżeli jednostka korzystająca, na przykład, korzysta z organizacji usługowej w celu przetwarzania swoich transakcji dotyczących wynagrodzeń, jednostka korzystająca może ustanowić kontrole nad przekazywaniem i przyjmowaniem

informacji o wynagrodzeniach, które mogłyby zapobiec lub wykryć istotne zniekształcenia. Kontrole te mogą obejmować:

- porównanie danych przekazanych do organizacji usługowej z raportami o informacjach otrzymanych od organizacji usługowej po przetworzeniu danych,
- ponowne przeliczenie próbek kwot wynagrodzeń pod względem dokładności obliczeń oraz przeglądu całkowitej kwoty wynagrodzeń pod kątem racjonalności.

A13. W tej sytuacji audytor jednostki korzystającej może wykonać testy kontroli jednostki korzystającej nad przetwarzaniem wynagrodzeń, które zapewnią mu podstawę do wyciągnięcia wniosku, że kontrole jednostki korzystającej działają skutecznie dla stwierdzeń związanych z transakcjami wynagrodzeń.

A14. Jak wskazano w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁸, w odniesieniu do niektórych ryzyk, audytor jednostki korzystającej może dokonać osądu, że nie jest to możliwe lub wykonalne w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania wyłącznie z procedur wiarygodności. Ryzyka takie mogą być związane z niedokładnym lub niekompletnym rejestrowaniem rutynowych i znaczących grup transakcji i sald kont, których charakterystyka często pozwala na wysoce zautomatyzowane przetwarzanie z niewielką lub żadną interwencją ręczną. Taka charakterystyka zautomatyzowanego przetwarzania może mieć miejsce w szczególności, gdy jednostka korzystająca korzysta z organizacji usługowej. W takich przypadkach kontrole jednostki korzystającej nad takimi ryzykami są stosowne dla badania i od audytora jednostki korzystającej wymagane jest, aby uzyskać zrozumienie i ocenić takie kontrole zgodnie z paragrafami 9 i 10 niniejszego MSB.

Dalsze procedury, gdy nie można uzyskać wystarczającego zrozumienia z jednostki korzystającej (Zob. par. 12)

A15. Na decyzję audytora jednostki korzystającej co do tego, które procedury określone w paragrafie 12, pojedynczo lub w połączeniu z innymi, należy przeprowadzić w celu uzyskania informacji niezbędnych, do dostarczenia podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w związku z korzystaniem przez tę jednostkę korzystającą z organizacji usługowej, mogą wpływać takie zagadnienia jak:

- wielkość zarówno jednostki korzystającej, jak i organizacji usługowej,
- złożoność transakcji w jednostce korzystającej i złożoność usług świadczonych przez organizację usługową,
- lokalizacja organizacji usługowej (na przykład, audytor jednostki korzystającej może zdecydować, aby wykorzystać innego audytora, aby wykonał procedury w jednostce usługowej w imieniu audytora jednostki korzystającej, jeżeli organizacja usługowa znajduje się w odległej lokalizacji),
- czy oczekuje się, że procedura(-y) skutecznie dostarczy(-ą) audytorowi jednostki korzystającej wystarczające odpowiednie dowody badania oraz
- rodzaj powiązań pomiędzy jednostką korzystającą, a organizacją usługową.

A16. Organizacja usługowa może zaangażować audytora organizacji usługowej do przedstawienia raportu na temat opisu oraz zaprojektowania jej kontroli (raport typu 1) lub na temat opisu i zaprojektowania jej kontroli oraz ich skuteczności działania (raport typu 2). Raporty typu 1 lub

⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 33.

typu 2 mogą być wydawane na podstawie Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3402⁹ lub na podstawie standardów ustanowionych przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy (która może określać je różnymi nazwami, takimi jak raporty typu A lub typu B).

- A17. Dostępność raportu typu 1 lub typu 2 zależy zazwyczaj od tego, czy umowa pomiędzy organizacją usługową, a jednostką korzystającą zawiera klauzulę na temat dostarczenia takiego raportu przez organizację usługową. Organizacja usługowa może również wybrać ze względów praktycznych, aby udostępniać jednostkom korzystającym raport typu 1 lub typu 2. Jednakże, w niektórych przypadkach, raport typu 1 lub typu 2 może nie być dostępny dla jednostek korzystających.
- A18. W niektórych okolicznościach jednostka korzystająca może przenieść jedną lub więcej znaczących jednostek biznesowych lub funkcji takich, jak jej funkcje całego planowania podatkowego oraz zapewniania zgodności, lub finanse i rachunkowość lub funkcja kontrolingu do jednej lub wielu organizacji usługowych. Ponieważ raport na temat kontroli w organizacji usługowej może w takich okolicznościach nie być dostępny, odwiedzenie jednostki korzystającej może być najbardziej skuteczną procedurą, umożliwiającą audytorowi jednostki korzystającej zrozumienie kontroli w organizacji usługowej, ponieważ prawdopodobnie występuje bezpośrednie współdziałanie kierownictwa jednostki korzystającej z kierownictwem jednostki w organizacji usługowej.
- A19. Do wykonania procedur, które zapewnią konieczne informacje o stosownych kontrolach w organizacji usługowej związanych z usługami świadczonymi na rzecz jednostki korzystającej może być wykorzystany inny audytor. Jeżeli raport typu 1 lub typu 2 został wydany, audytor jednostki korzystającej może wykorzystać audytora organizacji usługowej do wykonania tych procedur, ponieważ audytor organizacji usługowej ma aktualne powiązanie z organizacją usługową. Audytor jednostki korzystającej, wykorzystujący pracę innego audytora, może uznać za przydatne wytyczne w MSB 220 (zmienionym)¹⁰, ponieważ dotyczą one ustalania kompetencji i możliwości innego audytora (w tym niezależności audytora), kierowania i nadzoru nad innym audytorem, rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu pracy przydzielonej innemu audytorowi, oraz oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.
- A20. Jednostka korzystająca może wykorzystywać organizację usługową, która z kolei korzysta z organizacji podwykonawczej, aby świadczyć niektóre spośród usług świadczonych jednostce korzystającej, które są częścią systemu informacyjnego jednostki korzystającej stosownego dla sprawozdawczości finansowej. Organizacja podwykonawcza może być odrębną jednostką od organizacji usługowej lub może być powiązana z organizacją usługową. Audytor jednostki korzystającej może potrzebować rozważyć kontrole w organizacji podwykonawczej. W sytuacjach, gdy wykorzystywana jest jedna lub więcej organizacji podwykonawczych, współdziałanie pomiędzy działalnością jednostki korzystającej i działalnością organizacji usługowej jest rozszerzane tak, aby obejmowało ono współdziałanie pomiędzy jednostką korzystającą, organizacją usługową i organizacjami podwykonawczymi. Stopień tego współdziałania, jak również rodzaj i istotność transakcji przetwarzanych przez organizację usługową i organizacje podwykonawcze stanowią najważniejsze czynniki do rozważenia przez audytora jednostki korzystającej podczas ustalania znaczenia kontroli organizacji usługowej oraz organizacji podwykonawczej dla kontroli jednostki korzystającej.

⁹ MSUA 3402 *Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej*.

¹⁰ MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*.

Wykorzystanie Raportu Typu 1 lub Typu 2 jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez audytora jednostki korzystającej (Zob. par. 13-14)

- A21. Audytor jednostki korzystającej może kierować zapytania dotyczące audytora organizacji usługowej do organizacji zawodowej audytora jednostki usługowej lub do innych praktyków oraz pytać, czy audytor organizacji usługowej podlega nadzorowi regulacyjnemu. Audytor organizacji usługowej może praktykować w systemie prawnym, w którym stosuje się inne standardy w odniesieniu do raportów na temat kontroli w organizacji usługowej, a audytor jednostki korzystającej może uzyskać informacje o standardach wykorzystywanych przez audytora organizacji usługowej od organizacji ustanawiającej standardy.
- A22. Raport typu 1 lub typu 2, wraz z informacjami o jednostce korzystającej, może pomóc audytorowi jednostki korzystającej w uzyskaniu zrozumienia:
- (a) aspektów kontroli w organizacji usługowej, które mogą wpływać na przetwarzanie transakcji jednostki korzystającej, w tym wykorzystania organizacji podwykonawczych,
 - (b) przepływu znaczących transakcji przez organizację usługową w celu ustalenia punktów w przepływie transakcji, w których mogłyby wystąpić istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej,
 - (c) celów kontroli w organizacji usługowej, które są stosowne dla stwierdzeń sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, oraz
 - (d) czy kontrole w organizacji usługowej są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania błędów przetwarzania, które mogłyby skutkować istotnymi zniekształceniami w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej.

Raport typu 1 lub typu 2 może pomóc audytorowi jednostki korzystającej w uzyskaniu wystarczającego zrozumienia, umożliwiającego identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Raport typu 1 nie dostarcza jednak żadnych dowodów skuteczności działania kontroli.

- A23. Raport typu 1 lub typu 2, który jest na dzień lub za okres poza okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej, może pomóc audytorowi jednostki korzystającej w uzyskaniu wstępnego zrozumienia kontroli wdrożonych w organizacji usługowej, jeżeli raport ten jest uzupełniony przez dodatkowe bieżące informacje z innych źródeł. Jeżeli opis kontroli organizacji usługowej jest na dzień lub za okres, który poprzedza początek okresu podlegającego badaniu, audytor jednostki korzystającej może wykonać procedury w celu uaktualnienia informacji w raporcie typu 1 lub typu 2, takie jak:
- omówienie zmian w organizacji usługowej z pracownikami jednostki korzystającej, którzy byliby w stanie wiedzieć o takich zmianach,
 - przejrzanie bieżącej dokumentacji oraz korespondencji wydanej przez organizację usługową lub
 - omówienie zmian z pracownikami organizacji usługowej.

Reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia

- A24. Czy korzystanie z organizacji usługowej zwiększa ryzyko istotnego zniekształcenia w jednostce korzystającej, zależy od rodzaju świadczonych usług oraz kontroli nad tymi usługami; w niektórych przypadkach, korzystanie z organizacji usługowej może obniżyć w jednostce

korzystającej ryzyko istotnego zniekształcenia, szczególnie jeżeli jednostka korzystająca sama nie posiada wiedzy koniecznej do podejmowania poszczególnych działań, takich jak inicjowanie, przetwarzanie i rejestrowanie transakcji lub nie posiada adekwatnych zasobów (na przykład systemu IT).

- A25. Gdy organizacja usługowa prowadzi istotne elementy ksiąg rachunkowych jednostki korzystającej, bezpośredni dostęp do tych ksiąg może być niezbędny w celu uzyskania przez audytora jednostki korzystającej wystarczających odpowiednich dowodów badania odnoszących się do działania kontroli nad tymi księgami lub uzasadniających transakcje i salda w nich zarejestrowane, lub obu tych kwestii. Dostęp taki może obejmować albo fizyczną inspekcję ksiąg w siedzibie organizacji usługowej, albo badanie ksiąg prowadzonych elektronicznie z jednostki korzystającej lub z innej lokalizacji, lub obydwie te sposoby. Tam, gdzie bezpośredni dostęp jest osiągalny elektronicznie, audytor jednostki korzystającej może przez to uzyskać dowody co do adekwatności kontroli prowadzonych przez organizację usługową nad kompletnością i integralnością danych jednostki korzystającej, za które organizacja usługowa jest odpowiedzialna.
- A26. Podczas ustalania rodzaju i zakresu dowodów badania, które mają zostać uzyskane w odniesieniu do sald przedstawiających posiadane aktywa lub transakcji podejmowanych przez organizację usługową w imieniu jednostki korzystającej, następujące procedury mogą zostać rozważone przez audytora jednostki korzystającej:

- (a) inspekcja zapisów i dokumentów posiadanych przez jednostkę korzystającą: wiarygodność tego źródła dowodów jest ustalana przez rodzaj i zakres ksiąg rachunkowych oraz wspierającej je dokumentacji utrzymywanej przez jednostkę usługową. W niektórych przypadkach jednostka korzystająca może nie prowadzić niezależnych szczegółowych rejestrów lub dokumentacji konkretnych transakcji podejmowanych w jej imieniu,
- (b) inspekcja zapisów i dokumentów posiadanych przez organizację usługową: dostęp audytora jednostki korzystającej do ksiąg organizacji usługowej może zostać ustanowiony jako część umownych ustaleń pomiędzy jednostką korzystającą i organizacją usługową. Audytor jednostki korzystającej może również wykorzystać innego audytora, aby w jego imieniu uzyskał dostęp do ksiąg jednostki prowadzonych przez organizację usługową,
- (c) uzyskanie potwierdzenia sald i transakcji od organizacji usługowej: tam, gdzie jednostka korzystająca prowadzi niezależny rejestr sald i transakcji, potwierdzenie od organizacji usługowej potwierdzające zapisy jednostki korzystającej może stanowić wiarygodny dowód badania dotyczący istnienia transakcji i dotyczących ich aktywów. Na przykład, gdy wykorzystywane jest wiele organizacji usługowych, takich jak zarządca inwestycyjny i powiernik (depozytariusz), a te organizacje usługowe prowadzą niezależne rejestry, audytor jednostki korzystającej może potwierdzić salda z tymi organizacjami w celu porównania tych informacji z niezależnymi rejestrami jednostki korzystającej.

Jeżeli jednostka korzystająca nie prowadzi niezależnych rejestrów, informacje uzyskane w potwierdzeniach od organizacji usługowej są jedynie wyciągiem z tego, co jest odzwierciedlone w rejestrach prowadzonych przez organizację usługową. Dlatego też, takie potwierdzenia same w sobie nie stanowią wiarygodnego dowodu badania. W takich okolicznościach, audytor jednostki korzystającej może rozważyć, czy można zidentyfikować alternatywne źródło niezależnych dowodów,

- (d) wykonanie procedur analitycznych w zakresie rejestrów prowadzonych przez jednostkę

korzystającą lub raportów otrzymanych od organizacji usługowej: skuteczność procedur analitycznych będzie się prawdopodobnie różnić zależnie od stwierdzeń i będzie na nią wpływać zakres i szczegółowość dostępnych informacji.

- A27. Inny audytor może wykonać procedury, które są w swojej istocie procedurami wiarygodności na korzyść audytorów jednostek korzystających. Takie zlecenie może obejmować wykonanie przez innego audytora procedur uzgodnionych przez jednostkę korzystającą i audytora jednostki korzystającej oraz przez organizację usługową i audytora organizacji usługowej. Ustalenia wynikające z procedur wykonanych przez innego audytora są poddawane przeglądowi przez audytora jednostki korzystającej w celu ustalenia czy stanowią wystarczające odpowiednie dowody badania. Dodatkowo, mogą występować wymogi nałożone przez organy rządowe lub poprzez ustalenia umowne, w wyniku czego audytor organizacji usługowej wykonuje wyznaczone procedury, które mają charakter procedur wiarygodności. Wyniki zastosowania wymaganych procedur do sald i transakcji przetwarzanych przez organizację usługową mogą zostać wykorzystane przez audytorów jednostek korzystających jako część dowodów niezbędnych do wsparcia ich opinii z badania. W tych okolicznościach może być przydatne uzgodnienie między audytorem jednostki korzystającej i audytorem organizacji usługowej przed wykonaniem procedur dokumentacji badania lub dostęp do dokumentacji badania, który zostanie zapewniony audytorowi jednostki korzystającej.
- A28. W pewnych okolicznościach, w szczególności, gdy jednostka korzystająca przekazuje niektóre lub wszystkie spośród swoich funkcji finansowych organizacji usługowej, audytor jednostki korzystającej może stawić czoło sytuacji, w której znaczący odsetek dowodów badania znajduje się w organizacji usługowej. Konieczne może być wykonanie procedur wiarygodności w organizacji usługowej przez audytora jednostki korzystającej lub innego audytora w jego imieniu. Audytor organizacji usługowej może dostarczyć raport typu 2 i, dodatkowo, może wykonać procedury wiarygodności w imieniu audytora jednostki korzystającej. Zaangażowanie innego audytora nie zmienia odpowiedzialności audytora jednostki korzystającej za aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania, aby dać racjonalną podstawę do wsparcia opinii audytora jednostki korzystającej. W związku z tym rozważanie audytora jednostki korzystającej, czy wystarczające odpowiednie dowody badania zostały uzyskane oraz, czy audytor jednostki korzystającej potrzebuje wykonać dalsze procedury wiarygodności, obejmuje zaangażowanie audytora jednostki korzystającej lub dowody kierowania, nadzorowania i wykonywania procedur wiarygodności wykonywanych przez innego audytora.

Testy kontroli

- A29. Audytor jednostki korzystającej jest zobowiązany przez MSB 330¹¹ do zaprojektowania i wykonania testów kontroli, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania, co do skuteczności działania kontroli w pewnych okolicznościach. W kontekście organizacji usługowej, wymóg ten ma zastosowanie, gdy:
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora jednostki korzystającej zawiera oczekiwanie, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie (to jest audytor jednostki korzystającej zamierza polegać na skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur wiarygodności) lub
 - (b) procedury wiarygodności same lub w połączeniu z testami skuteczności działania kontroli

¹¹ MSB 330, paragraf 8.

w jednostce korzystającej nie zapewniają wystarczających odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

- A30. Jeżeli raport typu 2 nie jest dostępny, audytor jednostki korzystającej może skontaktować się z organizacją usługową poprzez jednostkę korzystającą, aby zwrócić się o zaangażowanie audytora organizacji usługowej, aby dostarczył raport typu 2, który zawiera testy skuteczności działania kontroli lub audytor jednostki korzystającej może wykorzystać innego audytora do wykonania procedur w organizacji usługowej, który testuje skuteczność działania tych kontroli. Audytor jednostki korzystającej może również odwiedzić organizację usługową i wykonać testy kontroli, jeżeli organizacja usługowa wyraża na to zgodę. Oszacowania ryzyka dokonywane przez audytora jednostki korzystającej są oparte na połączonych dowodach dostarczonych przez pracę innego audytora oraz na własnych procedurach audytora jednostki korzystającej.

Wykorzystanie raportu typu 2 jako dowodu badania, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie (Zob. par. 17)

- A31. Raport typu 2 może w zamierzeniu mieć na celu zaspokojenie potrzeb kilku różnych audytorów jednostek korzystających; przez to testy kontroli oraz wyniki opisane w raporcie audytora organizacji usługowej mogą nie być stosowne do stwierdzeń, które są znaczące w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej. Stosowne testy kontroli i ich wyniki podlegają ocenie w celu określenia czy raport audytora organizacji usługowej dostarcza wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat skuteczności kontroli, aby wspierać oszacowanie ryzyka przez audytora jednostki korzystającej. Dokonując tego audytor jednostki korzystającej może rozważyć następujące czynniki:

- (a) okres pokryty testami kontroli oraz czas, który upłynął od wykonania testów kontroli,
- (b) zakres pracy audytora organizacji usługowej oraz pokryte usługi i procesy, przetestowane kontrole oraz testy, które zostały wykonane, a także sposób, w jaki przetestowane kontrole odnoszą się do kontroli jednostki korzystającej, oraz
- (c) wyniki tych testów kontroli oraz opinia audytora organizacji usługowej o skuteczności działania kontroli.

- A32. Dla pewnych stwierdzeń, im krótszy okres pokryty konkretnym testem oraz im dłuższy czas, który upłynął od wykonania testu, tym mniej dowodów badania może dostarczyć test. Porównując okres pokryty przez raport typu 2 do finansowego okresu sprawozdawczego jednostki korzystającej, audytor jednostki korzystającej może wyciągnąć wniosek, że raport typu 2 oferuje mniej dowodów badania, jeżeli okres pokryty przez raport typu 2 i okres, dla którego audytor jednostki korzystającej zamierza polegać na tym raporcie pokrywają się w niewielkim stopniu. Gdy wystąpi taki przypadek, raport typu 2 pokrywający poprzedni lub kolejny okres może dostarczyć dodatkowych dowodów badania. W innych przypadkach, audytor jednostki korzystającej może ustalić, że konieczne jest wykonanie lub wykorzystanie innego audytora do wykonania testów kontroli w organizacji usługowej w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat skuteczności działania tych kontroli.

- A33. Audytor jednostki korzystającej może również stanąć przed koniecznością uzyskania dodatkowych dowodów na temat znaczących zmian w kontrolach w organizacji usługowej poza okresem pokrytym przez raport typu 2 lub ustalenia dodatkowych procedur badania, które należy wykonać. Stosowne czynniki przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania uzyskać na temat kontroli w organizacji usługowej, które działały poza okresem pokrytym raportem audytora organizacji usługowej, mogą obejmować:

- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń,
 - poszczególne kontrole, które były testowane podczas okresu śródrocznego oraz ich znaczące zmiany od kiedy były testowane, w tym zmiany w systemie informacyjnym, procesach i personelu,
 - stopień, w jakim uzyskano dowody badania na temat skuteczności działania tych kontroli,
 - długość pozostałego okresu,
 - zakres, w jakim audytor jednostki korzystającej zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach, oraz
 - skuteczność środowiska kontroli oraz procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej.
- A34. Dodatkowe dowody badania mogą zostać uzyskane na przykład, poprzez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej.
- A35. Jeśli okres testowania przez audytora organizacji usługowej jest zupełnie poza finansowym okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej, audytor jednostki korzystającej nie będzie w stanie polegać na takich testach przy ustalaniu przez audytora jednostki korzystającej, że kontrole jednostki korzystającej działają skutecznie, ponieważ nie dostarczają one dowodów badania skuteczności kontroli w bieżącym okresie, o ile nie zostaną wykonane inne procedury.
- A36. W pewnych okolicznościach, usługi świadczone przez organizację usługową mogą być zaprojektowane przy założeniu, że pewne kontrole zostaną wdrożone przez jednostkę korzystającą. Na przykład, usługi mogą być zaprojektowane przy założeniu, że w jednostce korzystającej będą kontrole dla autoryzacji transakcji, zanim zostaną przesłane do organizacji usługowej do przetwarzania. W takiej sytuacji, opis kontroli organizacji usługowej może obejmować opis tych wspomagających kontroli jednostki korzystającej. Audytor jednostki korzystającej rozważa, czy te wspomagające kontrole jednostki korzystającej są stosowne dla usług świadczonych jednostce korzystającej.
- A37. Jeżeli audytor jednostki korzystającej uważa, że raport audytora organizacji usługowej może nie dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania, na przykład, jeżeli raport audytora organizacji usługowej nie zawiera opisu testów kontroli audytora organizacji usługowej oraz ich wyników, audytor jednostki korzystającej może uzupełnić swoje zrozumienie procedur i wniosków audytora organizacji usługowej poprzez skontaktowanie się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej, aby zwrócić się z prośbą o omówienie z audytorem organizacji usługowej zakresu i wyników prac audytora organizacji usługowej. Również, jeżeli audytor jednostki korzystającej uważa to za konieczne, audytor jednostki korzystającej może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej, aby zwrócić się z prośbą, aby audytor organizacji usługowej wykonał procedury w organizacji usługowej. Alternatywnie audytor jednostki korzystającej lub inny audytor na prośbę audytora jednostki korzystającej może wykonać takie procedury.
- A38. Raport typu 2 audytora organizacji usługowej identyfikuje wyniki testów, w tym wyjątki oraz inne informacje, które mogłyby mieć wpływ na wnioski audytora jednostki korzystającej. Wyjątki wskazane przez audytora organizacji usługowej lub zmodyfikowana opinia w raporcie typu 2 audytora organizacji usługowej nie oznaczają automatycznie, że raport typu 2 audytora organizacji usługowej nie będzie użyteczny dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej podczas oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Wyjątki i sprawy

powodujące modyfikację opinii w raporcie typu 2 audytora organizacji usługowej, są raczej rozważane podczas oceny przez audytora jednostki korzystającej testowania kontroli wykonanego przez audytora organizacji usługowej. Rozważając wyjątki i sprawy powodujące zmodyfikowaną opinię, audytor jednostki korzystającej może omówić takie sprawy z audytorem organizacji usługowej. Taka komunikacja uzależniona jest od kontaktu jednostki korzystającej z organizacją usługową i uzyskania akceptacji organizacji usługowej dla dokonania komunikacji.

Komunikowanie słabości w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania

A39. Od audytora jednostki korzystającej wymagane jest, aby terminowo komunikował na piśmie znaczące słabości zidentyfikowane podczas badania zarówno kierownictwu, jak i osobom sprawującym nadzór¹². Od audytora jednostki korzystającej wymagane jest również terminowe komunikowanie kierownictwu odpowiedniego szczebla odpowiedzialności innych słabości w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, które według zawodowego osądu audytora jednostki korzystającej są wystarczająco ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa¹³. Zagadnienia, które audytor jednostki korzystającej może zidentyfikować w trakcie badania i które może zakomunikować kierownictwu oraz osobom sprawującym nadzór w jednostce korzystającej, obejmują:

- wszelkie kontrole w ramach procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę, które mogłyby zostać wdrożone przez jednostkę korzystającą, w tym te zidentyfikowane w wyniku uzyskania raportu typu 1 lub typu 2,
- przypadki, w których wspomagające kontrole jednostki korzystającej zostały wymienione w raporcie typu 1 lub typu 2 i nie zostały wdrożone w jednostce korzystającej, oraz
- kontrole, które mogą być potrzebne w organizacji usługowej, a które wydaje się, że nie zostały wdrożone lub które nie są szczegółowo pokryte przez raport typu 2.

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

A40. Jeżeli organizacja usługowa korzysta z organizacji podwykonawczej, raport audytora organizacji usługowej może albo obejmować, albo pomijać stosowne cele kontroli organizacji podwykonawczej i powiązane kontrole w opisie systemu organizacji usługowej oraz w zakresie zlecenia audytora organizacji usługowej. Te dwie metody raportowania są znane odpowiednio jako metoda włączająca i metoda wycinkowa. Jeżeli raport typu 1 lub typu 2 nie obejmuje kontroli w organizacji podwykonawczej, a usługi świadczone przez organizację podwykonawczą są stosowne dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, od audytora jednostki korzystającej wymagane jest, aby zastosować wymogi niniejszego MSB w odniesieniu do organizacji podwykonawczej. Rodzaj i zakres pracy, które ma wykonać audytor jednostki korzystającej w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, zależy od rodzaju i znaczenia tych usług dla jednostki korzystającej oraz stosowności tych usług dla badania. Zastosowanie wymogu określonego w paragrafie 9 pomaga audytorowi jednostki korzystającej w ustaleniu wpływu organizacji podwykonawczej oraz rodzaju i zakresu pracy do wykonania.

Oszustwa, niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej (Zob. par. 19)

¹² MSB 265 *Komunikowanie słabości w kontroli wewnętrznej osobom sprawującym nadzór i kierownictwu jednostki*, paragrafy 9-10.

¹³ MSB 265, paragraf 10.

A41. Od organizacji usługowej może być wymagane zgodnie z warunkami umów z jednostkami korzystającymi, aby ujawniała jednostkom korzystającym, na które ma to wpływ, wszelkie oszustwa, niezgodności z przepisami prawa i regulacjami lub nieskorygowane zniekształcenia, możliwe do przypisania kierownictwu lub pracownikom organizacji usługowej. Zgodnie z wymogiem paragrafu 19 audytor jednostki korzystającej kieruje zapytania do kierownictwa jednostki korzystającej dotyczące tego, czy organizacja usługowa poinformowała o jakichkolwiek takich sprawach i ocenia, czy którakolwiek sprawa zaraportowana przez organizację usługową wpływa na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania audytora jednostki korzystającej. W pewnych okolicznościach, audytor jednostki korzystającej może wymagać dodatkowych informacji w celu wykonania tej oceny oraz może zażądać od jednostki korzystającej, aby skontaktowała się z organizacją usługową, aby uzyskać konieczne informacje.

Raportowanie przez audytora jednostki korzystającej (Zob. par. 20)

A42. Gdy audytor jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową stosownych dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej, występuje ograniczenie zakresu badania. Może tak być w przypadku, gdy:

- audytor jednostki korzystającej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową i nie ma podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia,
- oszacowanie ryzyka przez audytora jednostki korzystającej obejmuje oczekiwanie, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie, a audytor jednostki korzystającej nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat skuteczności działania tych kontroli, lub
- wystarczające odpowiednie dowody badania są dostępne tylko z zapisów utrzymywanych w organizacji usługowej, a audytor jednostki korzystającej nie jest w stanie uzyskać bezpośredniego dostępu do tych zapisów.

To, czy audytor jednostki korzystającej wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii, zależy od wniosku audytora jednostki korzystającej co do tego, czy możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny lub rozległy.

Odwołanie do pracy audytora organizacji usługowej (Zob. par. 21-22)

A43. W niektórych przypadkach, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać odwołania do pracy audytora organizacji usługowej w sprawozdaniu audytora jednostki korzystającej, na przykład dla celów transparentności w sektorze publicznym. W takich okolicznościach audytor jednostki korzystającej może potrzebować zgody audytora organizacji usługowej przed zrobieniem takiego odwołania.

A44. Fakt, że jednostka korzystająca wykorzystuje organizację usługową, nie zmienia odpowiedzialności audytora jednostki korzystającej zgodnie z MSB, za uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby dać racjonalną podstawę do wsparcia opinii audytora jednostki korzystającej. Z tego względu, audytor jednostki korzystającej nie robi odwołania do raportu audytora organizacji usługowej jako do podstawy, w części, dla opinii audytora jednostki korzystającej o sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej. Jednakże, gdy audytor jednostki korzystającej wyraża zmodyfikowaną opinię ze względu na zmodyfikowaną opinię w raporcie audytora organizacji usługowej, audytorowi jednostki

ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA ZWIĄZANE Z JEDNOSTKĄ KORZYSTAJĄCĄ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

korzystającej nie zabrania się odwołania do raportu audytora organizacji usługowej, jeżeli takie odwołanie pomaga w wyjaśnieniu powodu dla modyfikacji opinii audytora jednostki korzystającej. W takich okolicznościach audytor jednostki korzystającej może potrzebować zgody audytora organizacji usługowej przed zrobieniem takiego odwołania.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany 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 Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 402, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™