

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

### Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej

#### WAŻNE ZMIANY

Cykiem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

#### CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

### OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

### CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 402](#) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za **uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania**, w przypadku **gdy jednostka**, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu **korzysta z usług jednej lub kilku organizacji usługowych**.

Standard wyjaśnia, jak biegły rewident powinien stosować [MSB 315](#) (zmieniony) (porównaj [ALERT nr 11](#)) i MSB 330 (porównaj [ALERT nr 12](#)) w celu poznania jednostki, w tym jej kontroli wewnętrznej, mającej znaczenie dla badania, w stopniu wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w odpowiedzi na to ryzyko.

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście [MSB 200](#)** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej,
- sprawozdanie na temat opisu i projektu kontroli organizacji usługowej (sprawozdanie typu 1),
- sprawozdanie na temat opisu, projektu kontroli i operacyjnej skuteczności kontroli organizacji usługowej (sprawozdanie typu 2),
- biegły rewident organizacji usługowej,
- organizacja usługowa,
- system organizacji usługowej,
- organizacja podwykonawcza,
- biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
- jednostka korzystająca z organizacji usługowej.

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Wiele jednostek **zleca wykonywanie pewnych funkcji (usług)** wyspecjalizowanym **podmiotom zewnętrznym** (organizacjom usługowym). Wiele z usług świadczonych przez takie organizacje stanowi integralną część działalności operacyjnej jednostki; jednakże nie wszystkie tego typu usługi mają znaczenie dla badania.

Usługi świadczone przez organizację usługową mają znaczenie dla badania, **jeżeli usługi te jak i ich kontrole stanowią część systemu informacyjnego jednostki** obejmującego powiązane procesy biznesowe mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej.

Przykładami usług (funkcji), które mogą mieć znaczenie dla badania są:

- prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- sporządzanie sprawozdań finansowych,
- pełnienie funkcji audytora wewnętrznego,
- obsługa informatyczna,
- obsługa kadrowo-płacowa,
- rozliczenia podatkowe,
- zarządzanie aktywami,
- obsługa prawna.

Standard **definiuje** ponadto **szczegółowo** (paragraf 3), kiedy usługi organizacji usługowej stanowią część systemu informacyjnego jednostki obejmującego powiązane procesy biznesowe mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

Celem biegłego rewidenta jednostki, która korzysta z usług organizacji usługowej jest:

- poznanie **istoty i znaczenia usług organizacji usługowej** oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną w zakresie wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz
- **zaprojektowanie** oraz **przeprowadzenie procedur badania**, będących odpowiedzią na to ryzyko.

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

Poznając jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zgodnie z [MSB 315](#) (zmienionym) (porównaj [ALERT nr 11](#)), biegły rewident tej jednostki poznaje **sposób, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności**, w tym:

- **istotę usług** świadczonych przez organizację usługową oraz **znaczenie** tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym **wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki**,
- **charakter i istotność przetwarzanych transakcji** lub **kont** lub **procesów** sprawozdawczości finansowej, które znajdują się pod wpływem organizacji usługowej,
- **stopień interakcji** między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z jej usług,
- **rodzaj powiązań** między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym **istotne warunki umowne** dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową.

Poznając kontrolę wewnętrzną mającą znaczenie dla badania zgodnie z [MSB 315](#) (zmienionym) (porównaj [ALERT nr 11](#)), biegły rewident dokonuje oceny projektu i wdrożenia odpowiednich kontroli, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową (w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową).

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

Biegły rewident w przypadku, gdy **nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania** dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową **modyfikuje opinię** w swoim sprawozdaniu zgodnie z MSB 705.

## CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

# Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

Formalnie biegły rewident nie ma obowiązku kontaktować się z organizacją usługową, jeżeli informacje w wymaganym zakresie uzyska od badanej jednostki. Jeśli nie jest to jednak możliwe, należy wykonać następujące procedury:

- uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2 (jeśli są dostępne)(szczegóły na temat obu rodzajów sprawozdań zawarte zostały w [MSUA 3402](#)),
- kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem badanej jednostki w celu otrzymania określonych informacji,
- wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach tej organizacji,
- korzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi procedury, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach organizacji usługowej.

Jeśli **biegły rewident** planuje **wykorzystać sprawozdanie typu 1 lub 2 jako dowód wspierający jego poznanie zaprojektowania i wdrożenia mających znaczenie dla badania kontroli** organizacji usługowej powinien wykonać procedury dotyczące:

- upewnienia się co do zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej, a także jego niezależności od tej organizacji oraz
- upewnienia się co do odpowiedniości standardów, w oparciu o które sprawozdanie typu 1 lub 2 zostało przygotowane.

Biegły rewident **dokonyje** ponadto **oceny**:

- czy opis i projekt kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta,
- wystarczalności i odpowiedniości dowodów dostarczonych przez sprawozdanie w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki, która to kontrola ma znaczenie dla badania oraz
- czy uzupełniające kontrole badanej jednostki zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki, a jeśli tak, sprawdza, czy jednostka zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole.

Standard zawiera szczegółowe regulacje, w jakich okolicznościach możliwe jest wykorzystanie sprawozdania typu 2 jako dowodu badania skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej.

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

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 402

---

#### GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

[http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala\\_2783-52-2015\\_KSRF\\_402.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_402.pdf)

#### JAK BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie nie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1](#).

#### UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.