

ISA 402

ZVAŽOVANÉ SKUTEČNOSTI TÝKAJÍCÍ SE SUBJEKTŮ VYUŽÍVAJÍCÍCH SLUŽEB SERVISNÍCH ORGANIZACÍ

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.)*

O B S A H

	Odstavec
Úvod	1 - 3
Skutečnosti posuzované auditorem	4 - 10
Zpráva auditora servisní organizace	11-18

Standard ISA 402 „Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 402. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 402.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítko pro auditora v případech, kdy účetní jednotka využívá služeb servisní organizace. Tento standard se také zabývá zprávou auditora servisní organizace, která může být auditorovi účetní jednotky poskytnuta.
2. **Při zjišťování a hodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti a v zájmu navržení a provedení dalších auditorských postupů by měl auditor posoudit vliv využití služeb servisní organizace na vnitřní kontroly účetní jednotky.**
3. Klient může využívat služeb servisních organizací k provádění transakcí včetně odpovědnosti za ně, případně k evidenci transakcí a zpracování s nimi souvisejících dat (může jít například o organizaci poskytující služby v oblasti výpočetní techniky). Využívá-li účetní jednotka služeb servisních organizací, mohou některá pravidla, postupy a záznamy vedené servisní organizací mít význam i pro audit účetní závěrky klienta.

Skutečnosti posuzované auditorem

4. Servisní organizace může vypracovat a používat pravidla a postupy, které ovlivňují vnitřní kontroly účetní jednotky. Tyto postupy a pravidla jsou fyzicky i provozně odděleny od účetní jednotky. Jestliže se služby servisní organizace omezují jen na evidenci a zpracování transakcí účetní jednotky a účetní jednotka schvaluje všechny transakce a zůstává za ně odpovědná, pak může být účetní jednotka schopna uplatňovat efektivní pravidla a postupy v rámci své organizace. Jestliže takové transakce provádí servisní organizace a nese za ně odpovědnost, účetní jednotka musí spoléhat na pravidla a postupy servisní organizace.
5. **Při získávání přehledu o účetní jednotce a jejím prostředí by měl auditor stanovit důležitost činností servisní organizace z hlediska účetní jednotky a jejich relevanci z hlediska auditu.** Auditor účetní jednotky přitom získává přehled o následujících skutečnostech, případně podle okolností jen o některé z nich:
 - Povahu služeb poskytovaných servisní organizací.
 - Podmínky smlouvy a vztah mezi účetní jednotkou a servisní organizací.
 - Míru propojení vnitřních kontrol účetní jednotky se systémy servisní organizace.
 - Vnitřní kontroly účetní jednotky, které jsou relevantní z hlediska činnosti servisní organizace:
 - o Mechanismy, které se uplatňují u transakcí zpracovávaných servisní organizací.
 - o Jak účetní jednotka identifikuje a řídí rizika spojená s využitím služeb servisní organizace.
 - Způsobilst servisní organizace a její finanční pozice, včetně možného dopadu úpadku této organizace na účetní jednotku.
 - Informace o servisní organizaci, například údaje, které lze získat z uživatelských a technických manuálů.

- Dostupné informace o kontrolních opatřeních relevantních z hlediska výpočetních systémů servisní organizace, např. obecné kontrolní mechanismy v počítačovém prostředí a aplikační kontrolní mechanismy.
6. Auditor bude rovněž brát v úvahu zprávy třetích stran, tj. zprávy auditorů servisní organizace, zprávy interních auditorů nebo zprávy regulatorních orgánů, které by mohly sloužit jako zdroj informací o vnitřních kontrolách servisní organizace a o jejím fungování a efektivnosti. Má-li auditor v úmyslu přihlídnout k činnosti interního auditora, ISA 610 „Posuzování práce interního auditu“ mu poskytne vodítko pro hodnocení přiměřenosti činnosti interního auditu z hlediska auditora.
 - 6a. Po získání přehledu může auditor dospět k rozhodnutí, že hodnocení kontrolních rizik u rizika výskytu významné nesprávnosti nebude ovlivněno kontrolními mechanismy servisní organizace. Pokud takové rozhodnutí skutečně učiní, není třeba nadále přihlížet k tomuto standardu.
 7. **Jestliže auditor usoudí, že činnosti servisní organizace mají na auditovanou účetní jednotku důležitý vliv a jsou relevantní z hlediska auditu, získá ke stanovení a zhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti a určení dalších auditorských postupů v návaznosti na posouzení rizika dostatečný přehled o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně jejích vnitřních kontrol.** Auditor zhodnotí riziko výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a tvrzení pro jednotlivé třídy transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné informace..
 8. Pokud auditor nezíská dostatečný přehled, zváží, zda není třeba požádat servisní organizaci, aby si od svého auditora nechala provést postupy v oblasti hodnocení rizik zaměřené na zjištění potřebných informací, nebo zda je potřeba k získání informací servisní organizaci navštívit. Jestliže se auditor rozhodne navštívit servisní organizaci, může se s účetní jednotkou dohodnout na tom, že účetní jednotka požádá servisní organizaci o zajištění přístupu auditora k veškerým potřebným informacím.
 9. Dostatečný přehled o vnitřních kontrolách , na něž má servisní organizace vliv, může auditor získat také prostřednictvím zpráv třetích stran, konkrétně zpráv vypracovaných auditorem servisní organizace. Auditor může také použít zprávu auditora servisní organizace k posouzení rizika výskytu významné nesprávnosti spojeného s údaji ovlivněnými vnitřními kontrolami servisní organizace. **Jestliže auditor použije zprávu vypracovanou auditorem servisní organizace, zváží, zda není potřeba se podrobněji informovat o odborné způsobilosti auditora servisní organizace v souvislosti s konkrétní zakázkou, kterou tento auditor pro servisní organizaci realizoval.**
 10. Auditor získá důkazní informace o provozní efektivnosti kontrol, pokud jeho hodnocení rizik zahrnuje očekávání spojená s provozní efektivností kontrol servisní organizace nebo pokud samotné testy věcné správnosti neposkytují dostatek náležitých důkazních informací na úrovni tvrzení. Auditor může také dospět k závěru, že by bylo vhodné získat důkazní informace na základě testů spolehlivosti.. Důkazní informace o provozní efektivnosti kontrol lze získat:

- Provedením testů kontrol, které účetní jednotka uplatňuje ve vztahu k činnostem servisní organizace.
- Prostřednictvím zprávy auditora servisní organizace, kde je obsažen výrok o provozní efektivnosti vnitřních kontrol servisní organizace ve vztahu k činnostem servisní organizace relevantním z hlediska auditu.
- Návštěvou servisní organizace a provedením testů spolehlivosti.

Zpráva auditora servisní organizace

11. Jestliže auditor použije zprávu auditora servisní organizace, měl by posoudit povahu a obsah této zprávy.

12. Zpráva auditora servisní organizace obvykle patří k jednomu z následujících dvou typů:

Typ A – Zpráva o návrhu a implementaci vnitřních kontrol

- (a) Popis vnitřních kontrol servisní organizace, vypracovaný většinou vedením servisní organizace;
- (b) Výrok auditora servisní organizace, zda:
 - (i) Je uvedený popis přesný,
 - (ii) Vnitřní kontroly jsou vhodně navrženy tak, aby umožňovaly dosažení stanovených cílů,
 - (iii) Vnitřní kontroly byly zavedeny,

Typ B – Zpráva o návrhu systému, implementaci a provozní účinnosti vnitřních kontrol

- (a) Popis vnitřních kontrol servisní organizace, obvykle vypracovaný vedením servisní organizace;
- (b) Výrok auditora servisní organizace, zda:
 - (i) je uvedený popis přesný,
 - (ii) vnitřní kontroly byly vhodně navrženy tak, aby umožňovaly dosažení stanovených cílů,
 - (iii) vnitřní kontroly byly zavedeny,
 - (iv) vnitřní kontroly fungují podle výsledků testů spolehlivosti účinně. Kromě vyjádření výroku o provozní efektivnosti auditor servisní organizace rovněž popíše testy spolehlivosti a uvede jejich výsledky.

Zpráva auditora servisní organizace většinou omezuje okruh uživatelů (obvykle vedení, servisní organizace a její zákazníci a auditoři účetní jednotky).

13. Auditor posoudí rozsah prací provedených auditorem servisní organizace a vyhodnotí použitelnost a vhodnost zpráv vydaných auditorem servisní organizace.

14. Zprávy typu A mohou být auditorovi účetní jednotky užitečné k získání přehledu o vnitřních kontrolách, ale nelze je použít jako důkazní informace o provozní efektivnosti kontrol.
15. Naopak zpráva typu B, vypovídající o testech spolehlivosti, tyto důkazní informace poskytnout může. Má-li zpráva typu B sloužit jako důkazní materiál pro stanovení provozní efektivnosti kontrol, zváží auditor, zda jsou kontroly testované auditorem servisní organizace relevantní z hlediska transakcí účetní jednotky, zůstatků na účtech, zveřejněných informací a souvisejících tvrzení a zda jsou testy spolehlivosti provedené auditorem servisní organizace a jejich výsledky dostatečné. Pokud jde o dostatečnost, posuzuje klientův auditor dva klíčové faktory, a to délku období, k němuž se vztahují testy provedené auditorem servisní organizace, a délku doby, která uplynula od provedení těchto testů.
- 16. U příslušných relevantních testů spolehlivosti a jejich výsledků auditor posoudí, zda tyto provedené testy svou povahou, časovým rozvržením a rozsahem poskytují dostatek vhodných auditorských důkazních informací o provozní efektivnosti vnitřních kontrol tak, aby umožňovaly vyhodnotit míru rizika výskytu významné nesprávnosti stanovenou auditorem.**
17. Auditor servisní organizace může být požádán, aby provedl testy věcné správnosti, kterých bude moci využít auditor účetní jednotky. Mezi taková zadání může patřit provedení postupů dohodnutých mezi účetní jednotkou a jejím auditorem a mezi servisní organizací a jejím auditorem.
- 18. Jestliže auditor účetní jednotky použije zprávu vypracovanou auditorem servisní organizace, pak by zpráva auditora účetní jednotky neměla odkazovat na zprávu auditora servisní organizace.**