

Mednarodni standard revidiranja

MSR 402

**REVIZIJSKE PRESOJE
V ZVEZI Z ORGANIZACIJO,
KI UPORABLJA STORITVE
STORITVENE ORGANIZACIJE**



International Federation
of Accountants

Ta MSR 402 – *Revizijske presoje v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 402 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 402 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 402 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 402 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 402 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 402 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 402 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 402**REVIZIJSKE PRESOJE V ZVEZI Z
ORGANIZACIJO, KI UPORABLJA
STORITVE STORITVENE ORGANIZACIJE**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–5
Datum uveljavitve	6
Cilji	7
Opredelitev pojmov	8
Zahteve	
Spoznavanje storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno z notranjim kontroliranjem	9–14
Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe	15–17
Poročila vrste 1 in vrste 2, ki izključujejo storitve podizvajalske organizacije	18
Prevara, neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in nepopravljene napačne navedbe v zvezi z dejavnostmi v storitveni organizaciji	19
Poročanje revizorja organizacije – uporabnice storitev	20–22
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Spoznavanje storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno z notranjim kontroliranjem	A1–A23

MSR 402 Revizijske presoje pri uporabi storitvene organizacije

Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe	A24–A39
Poročila vrste 1 in vrste 2, ki izključujejo storitve podizvajalske organizacije	A40
Prevara, neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in nepopravljene napačne navedbe v zvezi z dejavnostmi v storitveni organizaciji	A41
Poročanje revizorja organizacije – uporabnice storitev	A42–A44

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 402 – *Revizijske presoje v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije*, je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava odgovornost revizorja organizacije – uporabnice storitev, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, kadar organizacija – uporabnica storitev uporablja storitve ene ali več storitvenih organizacij. Zlasti se razširja tudi na vprašanja, kako revizor organizacije – uporabnice storitev uporablja MSR 315¹ in MSR 330² pri spoznavanju organizacije – uporabnice storitev, vključno z notranjim kontroliranjem, ki je pomembno za revizijo, do take mere, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe, in pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziva na ocenjena tveganja.
2. Mnoge organizacije oddajajo dele svojega poslovanja v izvajanje storitvenim organizacijam, ki izvajajo različne storitve, od opravljanja kakšne posebne naloge po navodilih organizacije do nadomeščanja celotnih poslovnih enot ali funkcij organizacije, kot je na primer funkcija zagotavljanja skladnosti z davčnimi predpisi in zahtevami. Mnoge storitve,

¹ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

ki jih zagotavljajo take organizacije, so neločljivo povezane s poslovanjem organizacije; vendar pa vse te storitve niso pomembne za revizijo.

3. Storitve, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, so pomembne za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev, kadar so te storitve in njihove kontrole del informacijskega sistema organizacije – uporabnice storitev, vključno z vsemi z njimi povezanimi poslovnimi procesi, pomembnimi za računovodsko poročanje. Čeprav se večina kontrol v storitveni organizaciji verjetno nanaša na računovodsko poročanje, obstajajo morda še druge kontrole, ki so tudi lahko pomembne za revizijo, kot so na primer kontrole varovanja premoženja. Storitve storitvene organizacije so vključno z vsemi z njimi povezanimi poslovnimi procesi, pomembnimi za računovodsko poročanje, del informacijskega sistema organizacije – uporabnice storitev, če te storitve vplivajo na karkoli od tu naštetega:
 - a) vrste transakcij v poslovanju organizacije – uporabnice storitev, ki so bistvene za računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev;
 - b) postopke, v sistemih informacijske tehnologije (IT) in v ročnih sistemih, s katerimi so transakcije organizacije – uporabnice storitev zaznane, knjižene, obdelane, po potrebi popravljene, prenesene v glavno knjigo in sporočene v računovodskih izkazih;
 - c) z njimi povezane računovodske evidence v elektronski ali ročno vodeni obliki, podporne informacije in posebne konte v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev, ki se uporabljajo za zaznavanje, knjiženje, obdelavo in sporočanje transakcij organizacije – uporabnice storitev; to vključuje tudi popravek nepravilnih informacij in način prenosa informacij v glavno knjigo;
 - d) način, kako informacijski sistem organizacije – uporabnice storitev poleg transakcij zajema druge dogodke in pogoje, ki so bistveni za računovodske izkaze;
 - e) postopke računovodskega poročanja, ki se uporabljajo za pripravo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev, vključno z bistvenimi računovodskimi ocenami in razkritji, in

- f) kontrole vnosov v dnevnik, kar vključuje tudi nestandardne vnose v dnevnik, ki se uporabljajo za knjiženje enkratnih, neobičajnih transakcij ali prilagoditev.
- 4. Narava in obseg dela, ki ga mora opraviti revizor organizacije – uporabnice storitev v zvezi s storitvami, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, sta odvisna od narave in bistvenosti teh storitev za organizacijo – uporabnico storitev in od pomembnosti teh storitev za revizijo.
- 5. Ta MSR se ne uporablja za storitve, ki jih zagotavljajo finančne institucije in so omejene na obdelavo transakcij na računu pri finančni instituciji, za katere je organizacija finančne institucije posebej pooblastila, kot je na primer obdelava preverjanja transakcij na računu s strani banke ali obdelava transakcij z vrednostnimi papirji s strani borznega posrednika. Poleg tega se ta MSR ne uporablja za revizijo transakcij, ki izhajajo iz lastniških finančnih deležev v drugih organizacijah, kot so osebne družbe, kapitalske družbe in skupni podvigi, kadar se lastniške deleže obračunava in se o njih poroča imetnikom teh deležev.

Datum uveljavitve

- 6. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

- 7. Kadar organizacija – uporabnica storitev uporablja storitve storitvene organizacije, so cilji revizorja organizacije – uporabnice storitev:
 - a) da spozna naravo in bistvenost storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, ter njihov učinek na notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, ki je pomembno za revizijo, do take mere, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe, in
 - b) da načrtuje in izvede revizijske postopke kot odziv na ta tveganja.

Opredelitev pojmov

- 8. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:

- a) Dopolnilne kontrole v organizaciji – uporabniki storitev – kontrole, za katere storitvena organizacija pri oblikovanju svoje storitve predpostavi, da bodo izvajane v organizacijah – uporabnicah storitev, in ki so določene v opisu njenega sistema, če so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja.
- b) Poročilo o opisu in vzpostavitvi kontrol v storitveni organizaciji (v tem MSR navedeno kot poročilo vrste 1) – poročilo, ki obsega:
 - i) opis, ki ga pripravi poslovodstvo storitvene organizacije, o sistemu storitvene organizacije, o ciljih kontroliranja in z njimi povezanih kontrolah, ki so bile vzpostavljene in izvedene na določen datum, in
 - ii) poročilo revizorja storitve, katerega cilj je, da izrazi sprejemljivo zagotovilo, ki vključuje mnenje revizorja storitve o opisu sistema storitvene organizacije, ciljev kontroliranja in z njim povezanih kontrol ter primernosti vzpostavitve kontrol za doseganje navedenih ciljev kontroliranja.
- c) Poročilo o opisu, vzpostavitvi in uspešnosti delovanja kontrol v storitveni organizaciji (v tem MSR navedeno kot poročilo vrste 2) – poročilo ki obsega:
 - i) opis, ki ga pripravi poslovodstvo storitvene organizacije, o sistemu storitvene organizacije, o ciljih kontroliranja in z njimi povezanih kontrolah, o njihovi vzpostavitvi in njihovem izvajanju na določen datum ali v določenem obdobju ter v nekaterih primerih o uspešnosti njihovega delovanja v določenem obdobju, in
 - ii) poročilo revizorja storitve, katerega cilj je, da izrazi sprejemljivo zagotovilo, ki vključuje:
 - a. mnenje revizorja storitve o opisu sistema storitvene organizacije, ciljev kontroliranja in z njimi povezanih kontrol, primernosti vzpostavitve kontrol za doseganje navedenih ciljev kontroliranja ter uspešnosti delovanja kontrol in

- b. opis preizkusov kontrol, ki jih je opravil revizor storitve, in njihovih izidov.
- d) Revizor storitve – revizor, ki na zahtevo storitvene organizacije poda poročilo z zagotovilom o kontrolah v storitveni organizaciji.
- e) Storitvena organizacija – neodvisna organizacija (ali odsek neodvisne organizacije), ki opravlja storitve za druge organizacije, ki so del tistih informacijskih sistemov v organizacijah – uporabnicah storitev, ki so pomembni za računovodsko poročanje.
- f) Sistem storitvene organizacije – usmeritve in postopki, ki jih vzpostavi, izvaja in vzdržuje storitvena organizacija, da lahko za druge organizacije opravlja storitve, ki so vključene v poročilo revizorja storitve.
- g) Podizvajalska organizacija – storitvena organizacija, ki jo uporabi druga storitvena organizacija za opravljanje nekaterih storitev, dobavljenih organizacijam – uporabnicam storitev, ki so del informacijskih sistemov v organizacijah – uporabnicah storitev, pomembnih za računovodsko poročanje.
- h) Revizor organizacije – uporabnice storitev – revizor, ki revidira računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev in poroča o njih.
- i) Organizacija – uporabnica storitev – organizacija, ki uporablja storitve storitvene organizacije in katere računovodski izkazi so revidirani.

Zahteve**Spoznavanje storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno z notranjim kontroliranjem**

9. Pri spoznavanju organizacije – uporabnice storitev v skladu z MSR 315³ spozna revizor organizacije – uporabnice storitev, kako organizacija – uporabnica storitev uporablja storitve storitvene organizacije pri svojem poslovanju, kar vključuje: (Glej odstavka A1–A2.)
 - a) vrsto storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, in bistvenost teh storitev za organizacijo – uporabnico storitev, vključno z njihovim učinkom na notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev; (Glej odstavke A3–A5.)
 - b) vrsto in pomembnost obdelanih transakcij ali kontov ali postopkov računovodskega poročanja, na katere vpliva storitvena organizacija; (Glej odstavek A6.)
 - c) stopnjo medsebojnega vpliva med dejavnostmi storitvene organizacije in dejavnostmi organizacije – uporabnice storitev; (Glej odstavek A7.) in
 - d) naravo razmerja med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo, vključno z ustreznimi pogodbenimi določili za dejavnosti, ki jih izvaja storitvena organizacija. (Glej odstavke A8–A11.)
10. Pri spoznavanju notranjega kontroliranja, pomembnega za revizijo, v skladu z MSR 315⁴ ovrednoti revizor organizacije – uporabnice storitev vzpostavitev in delovanje ustreznih kontrol v organizaciji – uporabnici storitev, ki se nanašajo na storitve, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno s tistimi, ki se uporabljajo za transakcije, ki jih obdeluje storitvena organizacija. (Glej odstavke A12–A14.)
11. Revizor organizacije – uporabnice storitev odloči, ali je dovolj spoznal naravo in bistvenost storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, in njihov učinek na notranje

³ MSR 315, odstavek 11.

⁴ MSR 315, odstavek 12.

kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, ki je pomembno za revizijo, da mu bo to podlaga za prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe.

12. Če revizor organizacije – uporabnice storitev ne more dovolj spoznati teh storitev pri organizaciji – uporabnici, si to poznavanje pridobi z enim ali več od naslednjih postopkov:
- a) pridobi poročilo vrste 1 ali vrste 2, če je na voljo,
 - b) s pomočjo organizacije – uporabnice storitev vzpostavi stike s storitveno organizacijo, da pridobi določene informacije,
 - c) obišče storitveno organizacijo in izvede postopke, s katerimi si bo priskrbel potrebne informacije o ustreznih kontrolah v storitveni organizaciji, ali
 - d) uporabi drugega revizorja, da ta izvede postopke, s katerimi bo pridobil potrebne informacije o ustreznih kontrolah v storitveni organizaciji. (Glej odstavke A15–A20.)

Uporaba poročila vrste 1 ali vrste 2 kot pomoč revizorju organizacije – uporabnice storitev za boljše poznavanje storitvene organizacije

13. Pri ugotavljanju zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov, ki jih daje poročilo vrste 1 ali vrste 2, se revizor organizacije – uporabnice storitev prepriča o:
- a) strokovni usposobljenosti revizorja storitev in njegovi neodvisnosti od storitvene organizacije in
 - b) ustreznosti standardov, na podlagi katerih je bilo izdano poročilo vrste 1 ali vrste 2. (Glej odstavek A 21.)
14. Če revizor organizacije – uporabnice storitev načrtuje uporabo poročila vrste 1 ali vrste 2 kot revizijski dokaz, ki mu pomaga pri spoznavanju vzpostavitve in delovanja kontrol v storitveni organizaciji, revizor organizacije – uporabnice storitev:
- a) ovrednoti, ali opis in vzpostavitev kontrol v storitveni organizaciji veljata na dan ali za obdobje, ki je ustrezno za namene revizorja organizacije – uporabnice storitev;
 - b) ovrednoti zadostnost in ustreznost dokazov, pridobljenih iz poročila, za poznavanje notranjega kontroliranja

organizacije – uporabnice storitev, ki je pomembno za revizijo, in

- c) ugotovi, ali so dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev, ki jih je zaznala storitvena organizacija, za organizacijo – uporabnico storitev ustrezne, in če so, se prepriča, ali je organizacija – uporabnica storitev take kontrole vzpostavila in jih izvaja. (Glej odstavka A22–A23.)

Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe

- 15. Pri odzivanju na ocenjena tveganja v skladu z MSR 330 revizor uporabnice storitev:

- a) ugotovi, ali so v evidencah, ki jih vodi organizacija – uporabnica storitev, na voljo zadostni in ustrezni revizijski dokazi za zadevne uradne trditve v računovodskih izkazih, in če jih ni,
- b) izvede nadaljnje revizijske postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ali uporabi drugega revizorja, da te postopke v imenu revizorja organizacije – uporabnice storitev izvede v storitveni organizaciji. (Glej odstavke A24–A28.)

Preizkusi kontrol

- 16. Kadar je v oceno tveganj, ki jo opravi revizor organizacije – uporabnice storitev, vključeno pričakovanje, da kontrole v storitveni organizaciji učinkovito delujejo, pridobi revizor organizacije – uporabnice storitev revizijske dokaze o uspešnosti delovanja teh kontrol z enim ali več od naslednjih postopkov:

- a) pridobi poročilo vrste 2, če je na voljo,
- b) opravi ustrezne preizkuse kontrol v storitveni organizaciji ali
- c) uporabi drugega revizorja, da v imenu revizorja organizacije – uporabnice storitev opravi preizkuse kontrol v storitveni organizaciji. (Glej odstavka A29–A30.)

Uporaba poročila vrste 2 kot revizijskega dokaza, da kontrole v storitveni organizaciji uspešno delujejo

17. Če revizor organizacije – uporabnice storitev načrtuje v skladu z odstavkom 16(a) uporabo poročila vrste 2 kot revizijski dokaz, da kontrole v storitveni organizaciji uspešno delujejo, mora ugotoviti, ali poročilo revizorja storitve zagotavlja zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti kontrol, da podpira oceno tveganj revizorja organizacije – uporabnice; to ugotovi tako, da:
- a) oceni, ali so opis, vzpostavitev in uspešnost delovanja kontrol v storitveni organizaciji veljavni na dan ali za obdobje, ki je ustrezno za namene revizorja organizacije – uporabnice storitev;
 - b) ugotovi, ali so dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev, ki jih je zaznala storitvena organizacija, za organizacijo – uporabnico storitev ustrezne, in če so, se prepriča, ali je organizacija – uporabnica storitev take kontrole vzpostavila in jih izvaja, in če jih, preizkusi njihovo uspešnost delovanja;
 - c) ovrednoti ustreznost obdobja, za katero so bili izvedeni preizkusi kontrol, in časa, ki je pretekel od njihove izvedbe; ter
 - (d) oceni, ali so preizkusi kontrol, ki jih je izvedel revizor storitve, in njihovi izidi, kot so opisani v poročilu revizorja storitve, pomembni za uradne trditve v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev in dajejo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da podpirajo oceno tveganj revizorja organizacije – uporabnice storitev. (Glej odstavke A31–A39.)

Poročila vrste 1 in vrste 2, ki izključujejo storitve podizvajalske organizacije

18. Če revizor organizacije – uporabnice storitev načrtuje uporabo poročila vrste 1 ali vrste 2, ki izključuje storitve, ki jih zagotavlja podizvajalska organizacija, in so te storitve pomembne za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev, uporabi revizor organizacije – uporabnice

za storitve, ki jih zagotavlja podizvajalska organizacija, zahteve tega MSR. (Glej odstavek A40.)

Prevara, neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in nepopravljene napačne navedbe v zvezi z dejavnostmi v storitveni organizaciji

19. Revizor organizacije – uporabnice storitev poizve pri poslovodstvu te organizacije, ali ji je storitvena organizacija poročala o kakršnikoli prevari, neupoštevanju zakonov in drugih predpisov ali nepopravljenih napačnih navedbah, ki vplivajo na računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev, oziroma ali je organizacija – uporabnica storitev za to izvedela kako drugače. Revizor organizacije – uporabnice storitev oceni, kako take zadeve vplivajo na vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, vključno z njihovim učinkom na sklepne ugotovitve in poročilo revizorja organizacije – uporabnice storitev. (Glej odstavek A41.)

Poročanje revizorja organizacije – uporabnice storitev

20. Revizor organizacije – uporabnice storitev prilagodi mnenje v svojem poročilu v skladu z MSR 705,⁵ če glede storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, pomembnih za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev. (Glej odstavek A42.)
21. Revizor organizacije – uporabnice storitev se v svojem poročilu, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, ne sme sklicevati na delo revizorja storitve, razen če to zahteva zakon ali drug predpis. Če je tako sklicevanje zahtevano v zakonu ali drugem predpisu, mora biti v poročilu revizorja organizacije – uporabnice storitev navedeno, da to sklicevanje ne zmanjšuje odgovornosti revizorja organizacije – uporabnice za revizijsko mnenje. (Glej odstavek A43.)
22. Če je sklicevanje na delo revizorja storitve pomembno za razumevanje prilagoditve mnenja revizorja organizacije – uporabnice storitev, mora biti v poročilu revizorja organizacije

⁵ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 6.

– uporabnice navedeno, da tako sklicevanje ne zmanjšuje odgovornosti revizorja organizacije – uporabnice za njegovo mnenje. (Glej odstavek A44.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Spoznavanje storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno z notranjim kontroliranjem

Viri informacij (Glej odstavek 9.)

- A1. Informacije o vrsti storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, so lahko na voljo iz zelo različnih virov, kot so:
- priročniki za uporabnike,
 - predstavitve sistema,
 - strokovni priročniki,
 - pogodba ali dogovor o storitvah med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo,
 - poročila storitvenih organizacij, notranjih revizij ali regulativnih organov o kontrolah v storitveni organizaciji,
 - poročila revizorja storitve, vključno s pismi poslovodstvu, če so na voljo.
- A2. Znanje, pridobljeno z izkušnjami revizorja organizacije – uporabnice storitev pri delu s storitveno organizacijo, na primer z izkušnjami pri drugih revizijskih poslih, prav tako lahko pomaga pri spoznavanju vrste storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija. Zlasti je to lahko koristno, če so storitve in kontrole teh storitev v storitveni organizaciji zelo standardizirane.

Vrste storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija (Glej odstavek 9(a).)

- A3. Organizacija – uporabnica storitev lahko uporabi storitveno organizacijo, na primer tako, ki obdeluje transakcije in prevzema s tem povezano odgovornost ali pa knjiži transakcije in obdeluje s tem povezane podatke. Storitvene organizacije, ki izvajajo take

storitve, so med drugimi na primer bančni oddelki za skrbniške sklade, ki investirajo in skrbijo za sredstva pokojninskih načrtov za zaposlene ali drugih skladov, hipotekarni bankirji, ki skrbijo za hipoteke drugih, in izvajalci računalniških storitev, ki zagotavljajo pakete računalniških aplikacij in tehnološko okolje, ki njihovim strankam omogoča obdelovati finančne in poslovne transakcije.

A4. Primeri storitev storitvene organizacije, ki so pomembne za revizijo, vključujejo:

- vodenje računovodskih evidenc organizacije – uporabnice storitev,
- upravljanje sredstev,
- zaznavanje, knjiženje ali obdelovanje transakcij v vlogi zastopnika organizacije – uporabnice storitev.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A5. Manjše organizacije lahko uporabljajo različne zunanje knjigovodske storitve, od obdelave nekaterih transakcij (na primer plačilo davka na izplačane plače) in vodenja računovodskih evidenc do priprave njihovih računovodskih izkazov. Uporaba take storitvene organizacije za pripravo računovodskih izkazov pa ne odvezuje posloводства manjše organizacije, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje njihovih odgovornosti za računovodske izkaze.⁶

Vrste in pomembnost transakcij, ki jih obdeluje storitvena organizacija (Glej odstavek 9(b).)

A6. Storitvena organizacija lahko vzpostavi usmeritve in postopke, ki vplivajo na notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev. Te usmeritve in postopki so vsaj deloma fizično in operativno ločeni od organizacije – uporabnice storitev. Pomembnost kontrol storitvene organizacije za kontrole organizacije – uporabnice storitev je odvisna od vrste storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, vključno z vrsto in pomembnostjo transakcij, ki jih obdeluje za organizacijo – uporabnico storitev. V nekaterih situacijah posli, ki jih obdeluje

⁶ MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja, odstavki 4 in A2–A3.

storitvena organizacija, in konti, na katere vpliva, morda niso videti pomembni za računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev, vendar je vrsta obdelanih poslov lahko bistvena in revizor organizacije – uporabnice lahko odloči, da je v danih okoliščinah treba spoznati te kontrole.

Stopnja medsebojnega vpliva med dejavnostmi storitvene organizacije in organizacije – uporabnice storitev (Glej odstavek 9(c).)

- A7. Bistvenost kontrol storitvene organizacije za kontrole organizacije – uporabnice storitev je odvisna tudi od stopnje medsebojnega vpliva med njenimi dejavnostmi in dejavnostmi organizacije – uporabnice storitev. Stopnja medsebojnega vpliva se nanaša na obseg, do katerega lahko organizacija – uporabnica storitev izvaja uspešne kontrole obdelav, ki jih opravlja storitvena organizacija, in koliko se za take kontrole odloči. Visoka stopnja medsebojnega vpliva je na primer med dejavnostmi organizacije – uporabnice storitev in dejavnostmi v storitveni organizaciji, kadar organizacija – uporabnica transakcije odobri, storitvena organizacija pa jih izvede in računovodsko evidentira. V takih okoliščinah utegne biti koristno, da organizacija – uporabnica storitev izvaja učinkovite kontrole teh transakcij. Po drugi strani pa je stopnja medsebojnega vpliva med organizacijama manjša, kadar storitvena organizacija transakcije organizacije – uporabnice storitev zazna, obdela in računovodsko evidentira. V takih okoliščinah organizacija – uporabnica storitev morda ne more ali pa niti ne želi izvajati učinkovitih kontrol teh poslov v organizaciji – uporabnici storitev in se utegne zanesti na kontrole v storitveni organizaciji.

Narava razmerja med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo (Glej odstavek 9(d).)

- A8. Pogodba ali dogovor o storitvah med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo lahko ureja zadeve, kot so:
- informacije, ki jih je treba zagotoviti organizaciji – uporabnici storitev in obveznosti za zaznavanje transakcij, povezanih z dejavnostmi, ki jih izvaja storitvena organizacija;
 - izvajanje zahtev regulativnih organov glede oblike evidenc, ki jih je treba voditi, ali dostopa do njih;

- morebitna odškodnina, ki jo je treba zagotoviti organizaciji – uporabnici storitev v primeru neuspešnega delovanja;
- ali bo storitvena organizacija priskrbela poročilo o svojih kontrolah, in če ga bo, ali bo to poročilo vrste 1 ali poročilo vrste 2;
- ali ima revizor organizacije – uporabnice storitev pravico dostopa do njenih računovodskih evidenc, ki jih vodi storitvena organizacija, in do drugih informacij, potrebnih za izvajanje revizije; in
- ali dogovor dovoljuje neposredno dogovarjanje med revizorjem organizacije – uporabnice in revizorjem storitve.

A9. Obstajata neposredni razmerji med storitveno organizacijo in organizacijo – uporabnico storitev ter med storitveno organizacijo in revizorjem storitve. Ti dve razmerji pa ne ustvarjata nujno tudi neposrednega razmerja med revizorjem organizacije – uporabnice storitev in revizorjem storitve. Kadar ni neposrednega razmerja med revizorjem organizacije – uporabnice in revizorjem storitve, potekajo dogovarjanja med revizorjem organizacije – uporabnice in revizorjem storitve običajno prek organizacije – uporabnice in storitvene organizacije. Neposredno razmerje se lahko vzpostavi tudi med revizorjem organizacije – uporabnice in revizorjem storitve, pri čemer pa je treba upoštevati ustrezne presoje glede etike in zaupnosti. Revizor organizacije – uporabnice lahko na primer uporabi revizorja storitve, da v imenu revizorja organizacije – uporabnice izvede postopke, kot so:

- a) preizkusi kontrol v storitveni organizaciji ali
- b) postopki preizkušanja podatkov o poslih in saldi organizacije – uporabnice storitev, ki jih vodi storitvena organizacija in se izražajo v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A10. Revizorji javnega sektorja imajo na splošno zelo obsežne pravice dostopa, določene z zakonodajo. Kljub temu pa lahko pride do situacije, da take pravice dostopa niso mogoče, na primer kadar je storitvena organizacija v drugi državi. V takih primerih se bo moral revizor javnega sektorja morda poučiti o zakonodaji, ki velja v drugi

pravni ureditvi, da bo lahko ugotovil, ali lahko pridobi ustrezne pravice dostopa. Revizor javnega sektorja lahko pridobi pravico dostopa tudi z njeno vključitvijo v vse pogodbene dogovore med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo ali pa tako, da za tako vključitev zaprosi organizacijo – uporabnico storitev.

- A11. Revizorji javnega sektorja lahko uporabijo tudi drugega revizorja, da izvede preizkuse kontrol ali postopke preizkušanja podatkov glede skladnosti z zakonom, predpisom ali drugim pravnim aktom.

Poznavanje kontrol, povezanih s storitvami, ki jih zagotavlja storitvena organizacija (Glej odstavek 10.)

- A12. Organizacija – uporabnica storitev lahko vzpostavi kontrole za storitve storitvene organizacije, ki jih lahko preizkusi njen revizor in na podlagi katerih njen revizor lahko sklepa, da kontrole organizacije – uporabnice storitev uspešno delujejo za nekatere ali vse z njimi povezane uradne trditve, ne glede na kontrole v storitveni organizaciji. Če na primer organizacija – uporabnica storitev uporablja storitve storitvene organizacije za obdelavo svojih transakcij za izplačilo plač, lahko vzpostavi kontrole oddajanja in prejemanja informacij o izplačanih plačah, ki bi lahko preprečile ali odkrile pomembno napačne navedbe. Take kontrole so lahko med drugim:

- primerjava podatkov, predloženih storitveni organizaciji, s poročili o informacijah, prejetih od storitvene organizacije, potem ko so bili podatki obdelani;
- preračun vzorca zneskov izplačanih plač zaradi ugotavljanja računskih napak in pregled smiselne pravilnosti celotnega zneska izplačanih plač.

- A13. V taki situaciji lahko revizor organizacije – uporabnice storitev izvede preizkuse njenih kontrol za obdelavo izplačanih plač, na podlagi katerih bi lahko ugotovil, da kontrole organizacije – uporabnice uspešno delujejo za uradne trditve, povezane s transakcijami za izplačilo plač.

A14. Kot je omenjeno v MSR 315,⁷ revizor organizacije – uporabnice storitev za nekatera tveganja lahko presodi, da zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ni mogoče ali izvedljivo pridobiti samo s postopki preizkušanja podatkov. Taka tveganja se lahko nanašajo na netočno ali nepopolno knjiženje običajnih in bistvenih vrst transakcij in saldov na kontih, katerih značilnosti pogosto dopuščajo zelo avtomatizirano obdelavo z malo ali nič ročnega posredovanja. Take značilnosti, ki dopuščajo avtomatizirano obdelavo, so lahko zlasti pogoste, kadar uporablja organizacija – uporabnica storitve storitvenih organizacij. V takih primerih so kontrole organizacije – uporabnice nad takimi tveganji pomembne za revizijo in od revizorja organizacije – uporabnice se zahteva, da spozna in ovrednoti take kontrole v skladu z odstavkoma 9 in 10 tega MSR.

Nadaljnji postopki, če zadostnega poznavanja ni mogoče pridobiti pri organizaciji – uporabnici storitev (Glej odstavek 12.)

A15. Na odločitev revizorja organizacije – uporabnice storitev, kateri posamezni postopek ali kombinacijo postopkov iz odstavka 12 naj izvede, da pridobi informacije, ki jih potrebuje kot podlago za prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe za organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije, lahko vplivajo zadeve, kot so:

- velikost obeh, organizacije – uporabnice storitev in storitvene organizacije;
- zapletenost transakcij v organizaciji – uporabnici storitev in zapletenost storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija;
- lokacija storitvene organizacije (revizor organizacije – uporabnice storitev se na primer lahko odloči, da uporabi drugega revizorja, da v imenu revizorja organizacije – uporabnice izvede postopke v storitveni organizaciji, če je ta na oddaljeni lokaciji);
- ali se od izvedbe postopka (postopkov) pričakuje, da bo (bodo) revizorju organizacije – uporabnice storitev

⁷ MSR 315, odstavek 30.

učinkovito zagotovil (zagotovili) zadostne in ustrezne revizijske dokaze, in

- narava razmerja med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo.

- A16. Storitvena organizacija lahko zadolži revizorja storitve, da poroča o opisu in vzpostavitvi njenih kontrol (poročilo vrste 1) ali o opisu in vzpostavitvi teh kontrol in uspešnosti njihovega delovanja (poročilo vrste 2). Poročilo vrste 1 ali vrste 2 se lahko izda na podlagi [predlaganega] Mednarodnega standarda za posle dajanja zagotovil (MSZ) 3402⁸ ali po standardih, ki jih je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo (ki ju lahko označi tudi z drugačnima nazivoma, na primer poročilo vrste A ali vrste B).
- A17. Razpoložljivost poročila vrste 1 ali vrste 2 bo na splošno odvisna od tega, ali pogodba med storitveno organizacijo in organizacijo – uporabnico storitev vključuje določbo o takem poročilu storitvene organizacije. Storitvena organizacija se lahko tudi iz praktičnih razlogov odloči, da je poročilo vrste 1 ali vrste 2 na voljo organizaciji – uporabnici storitev. V nekaterih primerih pa poročilo vrste 1 ali vrste 2 organizaciji – uporabnici storitev morda ni na voljo.
- A18. V nekaterih okoliščinah lahko organizacija – uporabnica storitev odda v izvajanje eni ali več zunanjim storitvenim organizacijam eno ali več svojih bistvenih poslovnih enot ali funkcij, kot so na primer celotno davčno načrtovanje in zagotavljanje skladnosti s predpisi ali finančno poslovanje in računovodenje ali funkcijo notranjega nadzora. Ker poročilo o kontrolah v storitveni organizaciji v takih okoliščinah morda ni na voljo, utegne biti za revizorja organizacije – uporabnice storitev obisk v storitveni organizaciji najučinkovitejši postopek, da se seznani s kontrolami v storitveni organizaciji, ker verjetno obstaja neposredno vzajemno delovanje med poslovodstvom organizacije – uporabnice storitev in poslovodstvom storitvene organizacije.

⁸ [Predlagani] MSZ 3402 – *Poročila o dajanju zagotovil o kontrolah pri storitveni organizaciji tretje stranke.*

- A19. Za izvajanje postopkov, ki bodo dali potrebne informacije o ustreznih kontrolah v storitveni organizaciji, je mogoče uporabiti tudi drugega revizorja. Če je bilo izdano poročilo vrste 1 ali vrste 2, lahko revizor organizacije – uporabnice storitev za izvedbo teh postopkov uporabi revizorja storitve, saj ima revizor storitve že vzpostavljen odnos s storitveno organizacijo. Za revizorja organizacije – uporabnice storitev, ki uporabi delo drugega revizorja, utegnejo biti koristna navodila iz MSR 600,⁹ saj se nanašajo na poznavanje drugega revizorja (vključno z neodvisnostjo in strokovno usposobljenostjo tega revizorja), vključevanje v delo drugega revizorja pri načrtovanju vrste, obsega in časa njegovega dela ter v ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov.
- A20. Organizacija – uporabnica storitev lahko uporablja storitveno organizacijo, ki potem vključi podizvajalsko organizacijo, da izvaja nekatere od storitev, ki se zagotavljajo organizaciji – uporabnici storitev in so del informacijskega sistema organizacije – uporabnice storitev, pomemben za računovodsko poročanje. Podizvajalska organizacija je lahko organizacija, ločena od storitvene organizacije, ali pa je lahko povezana s storitveno organizacijo. Revizor organizacije – uporabnice storitev bo moral morda proučiti kontrole v podizvajalski organizaciji. Kadar se uporabljajo storitve ene ali več podizvajalskih organizacij, se medsebojen vpliv med dejavnostmi organizacije – uporabnice storitev in dejavnostmi storitvene organizacije razširi, tako da vključuje tudi medsebojen vpliv med organizacijo – uporabnico storitev, storitveno organizacijo in podizvajalskimi organizacijami. Stopnja tega medsebojnega vpliva kakor tudi vrsta in pomembnost transakcij, obdelanih v storitveni organizaciji in njenih podizvajalskih organizacijah, so najpomembnejši dejavniki, ki jih mora proučiti revizor organizacije – uporabnice storitev pri odločanju o tem, kako bistvene so kontrole storitvene organizacije in podizvajalske organizacije za kontrole organizacije – uporabnice storitev.

⁹ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 2, določa: "Revizor lahko ugotovi, da je ta MSR, ustrezno prilagojen glede na okoliščine, koristen, kadar ta revizor vključuje druge revizorje v revizijo računovodskih izkazov, ki niso računovodski izkazi skupine ..." Glej tudi odstavek 19 v MSR 600.

Uporaba poročila vrste 1 ali vrste 2 kot pomoč revizorju organizacije – uporabnice storitev za boljše poznavanje storitvene organizacije
(Glej odstavka 13–14.)

- A21. Revizor organizacije – uporabnice storitev lahko opravi poizvedbe o revizorju storitve pri strokovni organizaciji revizorja storitve ali pri drugih računovodskih strokovnjakih z javnim pooblastilom in se pozanima, ali se nad revizorjem storitve izvaja regulativni nadzor. Revizor storitve lahko deluje v državi, v kateri veljajo drugačni standardi glede poročil o kontrolah pri storitveni organizaciji, in revizor organizacije – uporabnice storitev lahko pridobi informacije o standardih, ki jih uporablja revizor storitve, od organizacije za standardizacijo.
- A22. Poročilo vrste 1 ali vrste 2 lahko skupaj z informacijami o organizaciji – uporabnici storitev revizorju te organizacije pomaga pri spoznavanju:
- a) tistih vidikov kontrol pri storitveni organizaciji, ki lahko vplivajo na obdelavo transakcij organizacije – uporabnice storitev, vključno z uporabo podizvajalskih organizacij;
 - b) pretoka pomembnih transakcij skozi storitveno organizacijo, da določi, na katerih točkah v tem pretoku bi lahko prišlo do pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev;
 - c) ciljev kontroliranja v storitveni organizaciji, ki so pomembni za uradne trditve v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev; in
 - d) ali so kontrole v storitveni organizaciji primerno vzpostavljene in delujejo tako, da preprečijo ali odkrijejo napake v obdelavi, ki bi lahko imele za posledico pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev.

Poročilo vrste 1 ali vrste 2 lahko revizorju organizacije – uporabnice storitev pomaga pri pridobivanju zadostnih spoznanj, da lahko prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe. Vendar pa poročilo vrste 1 ne daje nobenega dokaza o uspešnosti delovanja ustreznih kontrol.

A23. Poročilo vrste 1 ali vrste 2, ki je izdano na dan ali za obdobje, ki je zunaj obdobja poročanja organizacije – uporabnice storitev, lahko pomaga revizorju organizacije – uporabnice storitev pridobiti začetno poznavanje kontrol, ki se izvajajo v storitveni organizaciji, če je poročilo dopolnjeno še z dodatnimi, za obdobje poročanja veljavnimi informacijami iz drugih virov. Če je opis kontrol storitvene organizacije izdan na dan ali za obdobje pred začetkom revidiranega obdobja, lahko revizor organizacije – uporabnice storitev izvede postopke za posodobitev informacij v poročilu vrste 1 ali vrste 2, kot so:

- razprava o spremembah v storitveni organizaciji z osebjem organizacije – uporabnice storitev, ki bi lahko o takih spremembah kaj vedelo,
- pregled tekoče dokumentacije in dopisov storitvene organizacije ali
- razprava o spremembah z osebjem storitvene organizacije.

Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe (Glej odstavek 15.)

A24. Ali uporaba storitev storitvene organizacije povečuje tveganje pomembno napačne navedbe pri organizaciji – uporabnici storitev, je odvisno od vrste storitev, ki se zagotavljajo, in od kontrol nad temi storitvami; v nekaterih primerih lahko uporaba storitvene organizacije zmanjša tveganje pomembno napačne navedbe v organizaciji – uporabnici storitev, zlasti če organizacija – uporabnica sama nima dovolj potrebnega poglobljenega znanja za izvajanje določenih dejavnosti, kot so zaznavanje, obdelava in knjiženje poslov, ali če nima ustreznih virov (na primer sistema IT).

A25. Kadar storitvena organizacija vodi pomembne sestavine računovodskih evidenc organizacije – uporabnice storitev, utegne biti potreben neposreden dostop do teh evidenc, da revizor organizacije – uporabnice storitev pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z delovanjem kontrol nad temi evidencami ali potrdi transakcije in evidentirane salde na njih ali oboje. Tak dostop lahko vključuje bodisi fizičen pregled evidenc v prostorih storitvene organizacije bodisi vpogled v elektronsko vodene evidence iz prostorov

organizacije – uporabnice storitev ali z druge lokacije ali oboje. Kjer je možen neposreden elektronski dostop, lahko revizor organizacije – uporabnice storitev pri tem pridobi dokaze glede ustreznosti kontrol, ki jih izvaja storitvena organizacija za preverjanje popolnosti in neoporečnosti podatkov organizacije – uporabnice storitev, za katere je odgovorna storitvena organizacija.

A26. Pri določanju vrste in obsega revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti v zvezi s saldi, ki predstavljajo stanja sredstev, ali z opravljenimi transakcijami storitvene organizacije za organizacijo – uporabnico storitev, lahko revizor organizacije – uporabnice pretehta uporabo naslednjih postopkov:

- a) Pregled evidenc in dokumentov, ki jih ima organizacija – uporabnica storitev: zanesljivost tega vira dokazov opredeljujeta vrsta in obseg računovodskih evidenc in dokazne dokumentacije, ki jih je obdržala organizacija – uporabnica storitev. V nekaterih primerih organizacija – uporabnica storitev morda ne vodi neodvisnih podrobnih evidenc ali dokumentacije posameznih transakcij, ki so bile izvedene v njenem imenu.
- b) Pregled evidenc in dokumentov, ki jih ima storitvena organizacija: dostop revizorja organizacije – uporabnice storitev do evidenc storitvene organizacije je lahko vzpostavljen kot del pogodbene ureditve odnosov med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo. Revizor organizacije – uporabnice storitev lahko uporabi tudi drugega revizorja, da si v njegovem imenu zagotovi dostop do evidenc organizacije – uporabnice storitev, ki jih vodi storitvena organizacija.
- c) Pridobitev potrditve saldov in transakcij od storitvene organizacije: kjer organizacija – uporabnica storitev vodi neodvisne evidence saldov in transakcij, je potrditev s strani storitvene organizacije, s katero ta podkrepi evidence organizacije – uporabnice storitev, lahko zanesljiv revizijski dokaz obstoja zadevnih transakcij in sredstev. Kadar se na primer uporabljajo raznovrstne storitvene organizacije, na primer za upravljanje naložb in za skrbništvo, in take storitvene organizacije vodijo neodvisne evidence, lahko revizor organizacije – uporabnice storitev pridobi potrditve saldov pri teh

organizacijah, z namenom da te informacije primerja z neodvisnimi evidencami organizacije – uporabnice storitev.

Če organizacija – uporabnica storitev ne vodi neodvisnih evidenc, so informacije, pridobljene s potrditvami iz storitvene organizacije, samo izkaz stanja v evidencah storitvene organizacije. Zato take potrditve same zase še ne pomenijo zanesljivega revizijskega dokaza. V takih okoliščinah lahko revizor organizacije – uporabnice storitev pretehta, ali lahko najde drug možen vir neodvisnega dokaza.

- d) Izvedba analitičnih postopkov na evidencah, ki jih vodi organizacija – uporabnica storitev, ali na poročilih, prejetih od storitvene organizacije: uspešnost analitičnih postopkov bo verjetno različna glede na uradne trditve, nanjo pa bosta vplivala tudi obseg in podrobnost razpoložljivih informacij.

A27. Drug revizor lahko v korist revizorjev organizacije – uporabnice storitev izvaja postopke, ki so po svoji naravi postopki preizkušanja podatkov. Tako vključevanje drugega revizorja je mogoče za opravljanje postopkov, za katere sta se dogovorila organizacija – uporabnica storitev in njen revizor ter storitvena organizacija in njen revizor storitve. Ugotovitve iz postopkov, ki jih je izvedel drug revizor, pregleda revizor organizacije – uporabnice storitev, da ugotovi, ali zagotavljajo zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Poleg tega lahko obstajajo zahteve državnih organov ali pogodbeni določila, na podlagi katerih opravi revizor storitve določene postopke, ki so po svoji naravi postopki preizkušanja podatkov. Izide uporabe zahtevanih postopkov za salde in transakcije, obdelane v storitveni organizaciji, lahko revizorji organizacije – uporabnice storitev uporabijo kot del potrebnih dokazov v podporo svojim revizijskim mnenjem. V takih okoliščinah utegne biti koristno, da se revizor organizacije – uporabnice storitev in revizor storitve pred izvedbo postopkov dogovorita o revizijski dokumentaciji ali dostopu do revizijske dokumentacije, ki bo zagotovljena revizorju organizacije – uporabnice storitev.

A28. V nekaterih okoliščinah, zlasti kadar organizacija – uporabnica storitev odda storitveni organizaciji v izvajanje nekatere ali vse svoje funkcije finančnega poslovanja, se revizor organizacije –

uporabnice storitev lahko znajde v položaju, da je bistven del revizijskih dokazov pri storitveni organizaciji. Postopke preizkušanja podatkov bo morda moral revizor organizacije – uporabnice storitev ali drug revizor v njegovem imenu opraviti v storitveni organizaciji. Revizor storitve lahko zagotovi poročilo vrste 2 in poleg tega lahko opravi postopke preizkušanja podatkov v imenu revizorja organizacije – uporabnice storitev. Vključitev drugega revizorja pa ne spreminja odgovornosti revizorja organizacije – uporabnice, da mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki dajejo sprejemljivo podlago za njegovo mnenje. Zato obsega proučevanje revizorja organizacije – uporabnice storitev, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi in ali mora izvesti še nadaljnje postopke preizkušanja podatkov, tudi njegovo vključevanje v usmerjanje, nadziranje in izvajanje postopkov preizkušanja podatkov, ki jih opravlja drug revizor, ali dokaze o tem.

Preizkusi kontrol (Glej odstavek 16.)

A29. Revizor organizacije – uporabnice storitev mora v skladu z MSR 330¹⁰ načrtovati in opraviti preizkuse kontrol, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti delovanja ustreznih kontrol v določenih okoliščinah. V zvezi s storitveno organizacijo ta zahteva velja, kadar:

- a) ocena revizorja organizacije – uporabnice storitev glede tveganj pomembno napačne navedbe vsebuje pričakovanje, da kontrole v storitveni organizaciji učinkovito delujejo (to je, da se revizor organizacije – uporabnice storitev pri ugotavljanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov namerava zanesti na uspešnost delovanja kontrol v storitveni organizaciji), ali
- b) postopki preizkušanja podatkov sami zase ali v kombinaciji s preizkusi uspešnosti delovanja kontrol pri organizaciji – uporabnici storitev ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev.

A30. Če poročila vrste 2 ni na voljo, se revizor organizacije – uporabnice storitev preko te organizacije obrne na storitveno organizacijo in zahteva, da se revizorja storitve zadolži, da

¹⁰ MSR 330, odstavek 8.

dostavi poročilo vrste 2, ki vsebuje preizkuse uspešnosti delovanja ustreznih kontrol, ali pa revizor organizacije – uporabnice storitev lahko uporabi drugega revizorja, da v storitveni organizaciji opravi postopke, s katerimi preizkusi uspešnost delovanja teh kontrol. Prav tako lahko revizor organizacije – uporabnice storitev obišče storitveno organizacijo in sam opravi preizkuse ustreznih kontrol, če storitvena organizacija s tem soglaša. Ocene tveganj revizorja organizacije – uporabnice storitev temeljijo na kombiniranih dokazih, pridobljenih z delom drugega revizorja in z lastnimi postopki.

Uporaba poročila vrste 2 kot revizijskega dokaza, da kontrole v storitveni organizaciji uspešno delujejo (Glej odstavek 17.)

A31. Poročilo vrste 2 je lahko namenjeno temu, da zadovolji potrebe več različnih revizorjev organizacij – uporabnic storitev; zato preizkusi kontrol in izidi, opisani v poročilu revizorja storitve, morda ne bodo ustrezni za uradne trditve, ki so bistvene v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev. Ustrezne preizkuse kontrol in njihove izide je treba ovrednotiti, da se ugotovi, ali poročilo revizorja storitve daje zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti kontrol, ki podpirajo oceno tveganj revizorja organizacije – uporabnice storitev. Pri tem lahko revizor organizacije – uporabnice storitev upošteva naslednje dejavnike:

- a) obdobje, za katero so bili izvedeni preizkusi kontrol, in čas, ki je pretekel od njihove izvedbe;
- b) področje dela revizorja storitve ter storitve in postopki, ki jih je opravil, preizkušene kontrole in preizkusi, ki so bili opravljeni, ter način, na katerega so preizkušene kontrole povezane s kontrolami organizacije – uporabnice storitev, in
- c) izide opravljenih preizkusov kontrol in mnenje revizorja storitve o uspešnosti delovanja kontrol.

A32. Za nekatere uradne trditve velja, da krajše ko je obdobje, za katero je bil določen preizkus izveden, in daljši ko je čas, ki je pretekel od njegove izvedbe, šibkejši dokazi lahko preizkus zagotavlja. Iz primerjave med obdobjem, zajetim v poročilu vrste 2, in obdobjem računovodskega poročanja organizacije – uporabnice storitev, lahko revizor organizacije –

uporabnice storitev sklepa, da poročilo vrste 2 ponuja manj revizijskih dokazov, če se obdobje, ki ga zajema poročilo vrste 2, in obdobje, za katero se revizor organizacije – uporabnice storitev namerava zanašati na to poročilo, le malo prekrivata. V takem primeru lahko poročilo vrste 2, ki se nanaša na prejšnje ali na naslednje obdobje, zagotavlja dodatne revizijske dokaze. V drugih primerih pa se revizor organizacije – uporabnice storitev lahko odloči, da je potrebno, da izvede ali uporabi drugega revizorja, da izvede preizkuse kontrol v storitveni organizaciji, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti delovanja teh kontrol.

A33. Potrebno utegne biti tudi, da revizor organizacije – uporabnice storitev pridobi dodatne dokaze o bistvenih spremembah ustreznih kontrol v storitveni organizaciji v času zunaj obdobja, ki je zajeto v poročilu vrste 2, ali da določi dodatne revizijske postopke, ki jih je treba opraviti. Med pomembnimi dejavniki pri odločanju, katere dodatne revizijske dokaze je treba pridobiti o kontrolah v storitveni organizaciji, ki so se izvajale zunaj obdobja, zajetega v poročilu revizorja storitve, so lahko:

- bistvenost ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve;
- posebne kontrole, ki so bile preizkušene v vmesnem obdobju, in bistvene spremembe v teh kontrolah, odkar so bile preizkušene, vključno s spremembami v informacijskem sistemu, postopkih in osebju;
- stopnja, do katere so bili pridobljeni revizijski dokazi o uspešnosti delovanja teh kontrol;
- dolžina preostalega obdobja;
- obseg, na katerega namerava revizor organizacije – uporabnice storitev zmanjšati nadaljnje postopke preizkušanja podatkov na podlagi zanašanja na kontrole; in
- učinkovitost okolja kontroliranja in spremljanja kontrol pri organizaciji – uporabnici storitev.

A34. Dodatne revizijske dokaze je na primer mogoče pridobiti z razširitvijo preizkusov kontrol še na preostalo obdobje ali s

preizkusom spremljanja kontrol organizacije – uporabnice storitev.

- A35. Če je obdobje preizkušanja revizorja storitve v celoti zunaj obdobja računovodskega poročanja organizacije – uporabnice storitev, se revizor te organizacije ne bo mogel zanesti na take preizkuse in iz njih sklepati, da kontrole organizacije – uporabnice storitev uspešno delujejo, ker mu preizkusi ne zagotavljajo dokazov o uspešnosti kontrol v obdobju, za katero se izvaja revizija, razen če se ne izvedejo drugi postopki.
- A36. V nekaterih okoliščinah je storitev, ki jo izvaja storitvena organizacija, morda opredeljena ob predpostavki, da bo določene kontrole izvajala organizacija – uporabnica storitev. Storitev je na primer lahko opredeljena s predpostavko, da bo organizacija – uporabnica storitev imela uvedene kontrole za odobritev transakcij, preden se te pošljejo storitveni organizaciji v obdelavo. V takem primeru lahko opis kontrol storitvene organizacije vključuje tudi opis teh dopolnilnih kontrol organizacije – uporabnice storitev. Revizor organizacije – uporabnice storitev prouči, ali so te dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice ustrezne za storitev, ki se zagotavlja organizaciji – uporabnici storitev.
- A37. Če revizor organizacije – uporabnice storitev meni, da poročilo revizorja storitve morda ne daje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, kar se lahko zgodi, če poročilo revizorja storitve ne vsebuje opisa preizkusov kontrol revizorja storitve in njihovih izidov, lahko revizor organizacije – uporabnice storitev dopolni poznavanje postopkov in ugotovitev revizorja storitve tako, da prek organizacije – uporabnice storitev vzpostavi stik s storitveno organizacijo in zahteva razgovor z revizorjem storitve o področju in rezultatih njegovega dela. Prav tako lahko revizor organizacije – uporabnice storitev, če meni, da je to potrebno, prek organizacije – uporabnice storitev vzpostavi stik s storitveno organizacijo in zahteva, da revizor storitve izvede določene postopke pri storitveni organizaciji. Druga možnost pa je, da take postopke izvede revizor organizacije – uporabnice storitev ali drug revizor na zahtevo revizorja organizacije – uporabnice storitev.
- A38. V poročilu vrste 2 revizorja storitve so navedeni izidi preizkusov skupaj z razhajanjem in drugimi informacijami, ki bi lahko vplivale na sklepe revizorja organizacije – uporabnice

storitev. Zabeležena razhajanja revizorja storitve ali njegovo prilagojeno mnenje v poročilu vrste 2 samo po sebi ne pomeni, da poročilo vrste 2 revizorja storitve ne bo koristno za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe. Prej bodo razhajanja in zadeve, ki povzročajo prilagojeno mnenje v poročilu vrste 2 revizorja storitve predmet dodatne presoje revizorja organizacije – uporabnice storitev pri ocenjevanju preizkušanja kontrol, ki ga je opravil revizor storitve. Pri proučevanju razhajanj in zadev, ki povzročajo prilagojeno mnenje, se revizor organizacije – uporabnice storitev lahko o takih zadevah pogovori z revizorjem storitve. Taki razgovori pa so mogoči le, če se organizacija – uporabnica storitev poveže s storitveno organizacijo in od nje pridobi odobritev za ta razgovor.

Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ugotovljenih med revizijo

A39. Od revizorja organizacije – uporabnice storitev se zahteva, da pravočasno pisno obvesti poslovodstvo in pristojne za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih, ugotovljenih med revizijo.¹¹ Od revizorja organizacije – uporabnice storitev se zahteva tudi, da poslovodstvo na ustrezni ravni odgovornosti pravočasno obvesti o drugih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ugotovljenih med revizijo, ki so po strokovni presoji revizorja organizacije – uporabnice storitev dovolj pomembne, da zaslužijo pozornost poslovodstva.¹² Zadeve, ki jih revizor organizacije – uporabnice storitev lahko ugotovi med revizijo in o njih utegne obvestiti poslovodstvo in pristojne za upravljanje organizacije – uporabnice storitev, so med drugim:

- vsako spremljanje kontrol, ki bi ga organizacija – uporabnica storitev lahko izvajala, vključno s tistim, ki je ugotovljeno na podlagi prejetega poročila vrste 1 ali vrste 2;

¹¹ MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*, odstavek 9–10.

¹² MSR 265, odstavek 10.

- primeri, ko so dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev navedene v poročilu vrste 1 ali vrste 2, pa se v organizaciji – uporabnici storitev ne izvajajo; in
- kontrole, ki bi bile morda potrebne v storitveni organizaciji, pa ni videti, da so se izvajale, ali pa niso posebej navedene v poročilu vrste 2.

Poročila vrste 1 in vrste 2, ki izključujejo storitve podizvajalske organizacije (Glej odstavek 18.)

A40. Če storitvena organizacija uporablja storitve podizvajalske organizacije, so v poročilo revizorja storitve vključeni ustrezni cilji kontroliranja in z njimi povezane kontrole podizvajalske organizacije v opisu sistema storitvene organizacije in v obsegu posla revizorja storitve, ali pa so iz njega izključeni. Ta dva načina poročanja sta znana kot vključitvena metoda (*inclusive method*) oziroma kot izključitvena metoda (*carve-out method*). Če so iz poročila vrste 1 ali vrste 2 izključene kontrole v podizvajalski organizaciji in so storitve, ki jih zagotavlja podizvajalska organizacija, pomembne za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev, je revizor organizacije – uporabnice storitev za podizvajalsko organizacijo dolžan uporabiti zahteve tega MSR. Narava in obseg dela, ki ga mora opraviti revizor organizacije – uporabnice storitev v zvezi s storitvami, ki jih zagotavlja podizvajalska organizacija, sta odvisna od vrste in bistvenosti teh storitev za organizacijo – uporabnico storitev in od pomena teh storitev za revizijo. Uporaba zahtev iz odstavka 9 pomaga revizorju organizacije – uporabnice storitev pri ugotavljanju vpliva podizvajalske organizacije ter določitvi narave in obsega dela, ki ga je treba opraviti.

Prevara, neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in nepopravljene napačne navedbe v zvezi z dejavnostmi v storitveni organizaciji (Glej odstavek 19.)

A41. Storitvena organizacija je morda po določilih pogodbe z organizacijami – uporabnicami storitev zavezana razkriti prizadetim organizacijam – uporabnicam storitev vsako prevaro, neupoštevanje zakonov in drugih predpisov ali nepopravljene napačne navedbe, ki jih je mogoče pripisati poslovodstvu ali delavcem storitvene organizacije. Kot je

zahtevano v odstavku 19, revizor organizacije – uporabnice storitev poizve pri poslovodstvu organizacije – uporabnice storitev, ali je storitvena organizacija poročala o kakršnihkoli takih zadevah, in ovrednoti, ali katerekoli zadeve, o katerih je storitvena organizacija poročala, vplivajo na vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov revizorja organizacije – uporabnice storitev. V nekaterih okoliščinah lahko revizor organizacije – uporabnice storitev zahteva dodatne informacije, da izvede tako ovrednotenje, in od organizacije – uporabnice storitev lahko zahteva, da se obrne na storitveno organizacijo, da pridobi potrebne informacije.

Poročanje revizorja organizacije – uporabnice storitev (Glej odstavek 20.)

A42. Kadar revizor organizacije – uporabnice storitev ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za storitve, ki jih zagotavlja storitvena organizacija in so pomembne za revizijo računovodskih izkazov organizacije – uporabnice storitev, pomeni to omejitev področja revizije. Do tega lahko pride, kadar:

- revizor organizacije – uporabnice storitev ne more dovolj spoznati storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, in nima podlage za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe;
- ocena tveganj revizorja organizacije – uporabnice storitev vključuje pričakovanje, da kontrole v storitveni organizaciji uspešno delujejo, in revizor organizacije – uporabnice storitev ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja teh kontrol; ali
- so zadostni in ustrezni revizijski dokazi na voljo samo iz evidenc, ki jih imajo v storitveni organizaciji, in revizor organizacije – uporabnice storitev ne more dobiti neposrednega dostopa do teh evidenc.

Ali revizor organizacije – uporabnice storitev izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje, je odvisno od sklepa revizorja organizacije – uporabnice storitev, ali so morebitni učinki na računovodske izkaze pomembni ali vseobsegajoči.

Sklicevanje na delo revizorja storitve (Glej odstavka 21–22.)

- A43. V nekaterih primerih lahko zakon ali drug predpis zahteva sklicevanje na delo revizorja storitve v poročilu revizorja organizacije – uporabnice storitev, na primer zaradi preglednosti v javnem sektorju. V takih okoliščinah bo revizor organizacije – uporabnice storitev morda potreboval soglasje revizorja storitve, preden bo navedel tako sklicevanje.
- A44. Dejstvo, da organizacija – uporabnica storitev uporablja storitve storitvene organizacije, ne spreminja odgovornosti revizorja organizacije – uporabnice storitev po MSR, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki so utemeljena podlaga za podporo mnenja revizorja organizacije – uporabnice storitev. Zato se revizor organizacije – uporabnice storitev ne sklicuje na poročilo revizorja storitve kot na delno podlago za svoje mnenje o računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev. Kadar pa revizor organizacije – uporabnice storitev izrazi prilagojeno mnenje zaradi prilagojenega mnenja v poročilu revizorja storitve, se revizor organizacije – uporabnice storitev sme sklicevati na poročilo revizorja storitve, če sklicevanje pomaga pojasniti razlog za prilagojeno mnenje revizorja organizacije – uporabnice storitev. V takih okoliščinah bo revizor organizacije – uporabnice storitev morda potreboval soglasje revizorja storitve, preden bo uporabil tako sklicevanje.