

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY
3402
SPRÁVY O UISTENÍ KU KONTROLÁM
V ORGANIZÁCIÍ POSKYTUJÚCEJ SLUŽBY

(účinný pre správy o uistení audítorov organizácií poskytujúcich služby,
ktoré pokrývajú obdobie končiace sa 15. júna 2011 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISAE	1 – 6
Dátum účinnosti	7
Ciele	8
Definície.....	9
Požiadavky	
ISAE 3000	10
Etické požiadavky	11
Manažment a osoby poverené spravovaním.....	12
Akceptácia a pokračovanie	13 – 14
Posúdenie vhodnosti kritérií	15 – 18
Významnosť	19
Poznanie systému organizácie poskytujúcej služby	20
Získanie dôkazov v súvislosti s opisom.....	21 – 22
Získanie dôkazov v súvislosti s návrhom kontrol	23
Získanie dôkazov v súvislosti s prevádzkovou efektívnosťou kontrol	24 – 29
Práca interného auditu	30 – 37
Písomné vyhlásenia	38 – 40
Iné informácie.....	41 – 42
Následné udalosti	43 – 44
Dokumentácia.....	45 – 52
Vypracovanie správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby	53 – 55
Iné komunikačné zodpovednosti.....	56
Aplikačné a ostatné vysvetľujúce materiály	
Rozsah pôsobnosti tohto ISAE	A1-A2
Definície	A3-A4
Etické požiadavky	A5
Manažment a osoby poverené spravovaním.....	A6

SPRÁVY O UISTENÍ KU KONTROLÁM V ORGANIZÁCIÍ POSKYTUJÚCEJ SLUŽBY

Akceptácia a pokračovanie	A7-A12
Posúdenie vhodnosti kritérií.....	A13-A15
Významnosť	A16-A18
Poznanie systému organizácie poskytujúcej služby	A19-A20
Získanie dôkazov v súvislosti s opisom.....	A21-A24
Získanie dôkazov v súvislosti s návrhom kontrol	A25-A27
Získanie dôkazov v súvislosti s prevádzkovou efektívnosťou kontrol	A28-A36
Práca interného auditu	A37-A41
Písomné vyhlásenia	A42-A43
Iné informácie.....	A44-A45
Dokumentácia.....	A46
Vypracovanie správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby	A47-A52
Iné komunikačné zodpovednosti.....	A53

Medzinárodný štandard pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) 3402 „*Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby*“ treba posudzovať v kontexte *Predslovu k medzinárodným štandardom na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby*.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISAE

1. Tento medzinárodný štandard pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) sa zaoberá zákazkami na uisťovacie služby, ktoré vykonáva odborník¹ s cieľom vydať na účely účtovných jednotiek klienta a ich audítorov správu o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby účtovným jednotkám klienta, ktorá je pravdepodobne relevantná pre internú kontrolu účtovných jednotiek klienta z hľadiska finančného výkazníctva. Tento štandard dopĺňa ISA 402² v tom zmysle, že správy zostavené v súlade s týmto štandardom ISAE môžu poskytovať primerané dôkazy podľa ISA 402 (pozri: odsek A1).
2. *Medzinárodný rámec pre zákazky na uisťovacie služby* uvádza, že zákazka na uisťovacie služby môže byť „zákazkou poskytujúcou primerané uistenie“ alebo „zákazkou poskytujúcou limitované uistenie“, a že môže ísť o „atestačnú zákazku“ alebo o „priamu zákazku“. Tento štandard ISAE sa zaoberá len atestačnými zákazkami na primerané uistenie.³
3. Tento ISAE je použiteľný len vtedy, ak je organizácia poskytujúca služby zodpovedná za návrh kontrol alebo schopná poskytnúť vyhlásenie o vhodnom návrhu (dizajne) týchto kontrol. Tento ISAE sa nezaobera zákazkami na uisťovacie služby:
 - (a) ktoré by podávali správu o tom, či kontroly v organizácii poskytujúcej služby fungovali tak, ako boli popísané, alebo
 - (b) ktoré by podávali správu o iných kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, ako sú tie, ktoré sa týkajú služby relevantnej z hľadiska vnútornej kontroly účtovných jednotiek klienta, keďže sa týka oblasti finančného výkazníctva (napr. kontroly týkajúce sa výroby alebo kontroly kvality v účtovných jednotkách klienta).

Tento ISAE však poskytuje určité usmernenie pre tieto zákazky vykonávané podľa ISAE 3000 (revidované znenie) (pozri: odsek A2).
4. Okrem vydania správy o uistení týkajúcej sa kontrol možno audítora organizácie poskytujúcej služby požiadať aj o zostavenie správ, ktoré nie sú predmetom tohto ISAE. Patrí k nim napr.:
 - (a) Správa o transakciách a zostatkoch účtovných jednotiek klienta, ktoré spravuje organizácia poskytujúca služby, alebo
 - (b) Správa o dohodnutých postupoch týkajúcich sa kontrol v organizácii poskytujúcej služby.

¹ ISAE 3000 (revidované znenie) „Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“.

² ISA 402 „Úvahy počas auditu týkajúce sa účtovnej jednotky, ktorá používa organizáciu poskytujúcu služby“.

³ Odseky 13 a 52(k) tohto štandardu ISAE

Vzťah s ISAE 3000 (revidované znenie), ostatnými odbornými štandardmi a inými požiadavkami

5. Audítora organizácie poskytujúcej služby musí dodržiavať ISAE 3000 (revidované znenie) a tento štandard pri výkone zákazky na uistovacie služby ohľadne kontrol v organizácii poskytujúcej služby. Tento štandard nenahrádza, ale len dopĺňa ISAE 3000 (revidované znenie) a rozvádza použitie štandardu ISAE 3000 (revidované znenie) pre zákazky poskytujúce primerané uistenie, v rámci ktorých sa vydáva správa o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby.
6. Štandard ISAE 3000 (revidované znenie) okrem iného vyžaduje, aby audítora organizácie poskytujúcej služby dodržiaval časti A a B *Etického kódexu pre účtovných odborníkov*, vydanom Radou pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov (Kódex IESBA), týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne⁴. Tiež vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku bol členom firmy, ktorá aplikuje ISQC 1 alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1.⁵

Dátum nadobudnutia účinnosti

7. Tento štandard je účinný pre správy o uistení audítora organizácií poskytujúcich služby, ktoré pokrývajú obdobie končiac sa 15. júna 2011 alebo neskôr.

Ciele

8. Ciele audítora organizácie poskytujúcej služby sú tieto:
 - (a) Získať primerané uistenie, že vo všetkých významných súvislostiach na základe vhodných kritérií:
 - (i) opis systému organizácie poskytujúcej služby verne zobrazuje návrh a implementáciu systému počas daného obdobia (alebo v prípade správy typu 1 k danému dátumu);
 - (ii) kontroly týkajúce sa cieľov kontrol uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli v danom období (alebo v prípade správy typu 1 k danému dátumu) vhodne navrhnuté;
 - (iii) Ak je to súčasťou zákazky, kontroly boli účinné z hľadiska získania primeraného uistenia, že ciele kontrol uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli počas daného obdobia dosiahnuté.
 - (b) Na základe svojich zistení vydať správu o záležitostiach uvedených v bode a).

Definície

9. Na účely tohto ISAE majú nasledujúce výrazy tieto významy:
 - (a) Vylučujúca metóda – metóda zaobchádzania so službami poskytovanými subdodávateľskou organizáciou, v rámci ktorej opis systému organizácie poskytujúcej služby obsahuje typ služieb, ktoré poskytuje subdodávateľská

⁴ Odseky 3a), 20 a 34 štandardu ISAE 3000 (revidované znenie)

⁵ Odseky 3b) a 31a) štandardu ISAE 3000 (revidované znenie). Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky ostatné uistovacie a súvisiace služby“

organizácia, avšak príslušné kontrolné ciele a kontroly subdodávateľskej organizácie nie sú zahrnuté v opise systému organizácie poskytujúcej služby a v rozsahu zákazky audítora organizácie poskytujúcej služby. Opis systému organizácie poskytujúcej služby a rozsah zákazky audítora organizácie poskytujúcej služby zahŕňa kontroly v organizácii poskytujúcej služby zamerané na monitorovanie účinnosti kontrol v subdodávateľskej organizácii, čo môže zahŕňať posúdenie správy o uistení týkajúcej sa kontrol v subdodávateľskej organizácii.

- (b) Doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta – kontroly, o ktorých organizácia poskytujúca služby pri návrhu svojich služieb predpokladá, že ich účtovné jednotky klienta implementujú a ktoré sú identifikované v opise systému organizácie poskytujúcej služby, ak je to nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov stanovených v uvedenom opise.
- (c) Kontrolný cieľ – cieľ alebo účel určitého aspektu kontroly. Kontrolné ciele sa týkajú rizík, ktoré by tieto kontroly mali obmedziť.
- (d) Kontroly v organizácii poskytujúcej služby – kontroly plnenia kontrolných cieľov, ktoré sú predmetom správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek A3).
- (e) Kontroly v subdodávateľskej organizácii – kontroly v subdodávateľskej organizácii, ktoré poskytujú primerané uistenie o dosiahnutí kontrolného cieľa.
- (f) Kritériá – sú referenčné hodnoty (*benchmarks*), ktoré sa použijú na posúdenie alebo zhodnotenie príslušného predmetu zákazky. „Príslušné kritériá“ (*applicable criteria*) sú kritériá použité pri konkrétnej zákazke.
- (g) Zahŕňajúca metóda – metóda zaobchádzania so službami poskytovanými subdodávateľskou organizáciou, v rámci ktorej opis systému organizácie poskytujúcej služby obsahuje typ služieb, ktoré dodáva subdodávateľská organizácia, a kontrolné ciele a kontroly subdodávateľskej organizácie sú zahrnuté v opise systému organizácie poskytujúcej služby a v rozsahu zákazky audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek A4).
- (h) Interný audit – funkcia účtovnej jednotky interne zabezpečujúca uisťovacie a konzultačné činnosti, ktorých úlohou je posúdiť a zvýšiť účinnosť procesov účtovnej jednotky v oblasti jej spravovania, riadenia rizík a internej kontroly.
- (i) Interní audítori – osoby vykonávajúce činnosti interného auditu. Interní audítori môžu patriť do oddelenia interného auditu alebo do oddelenia plniaceho obdobnú funkciu.
- (j) Správa o opise a podobe kontrol v organizácii poskytujúcej služby (v tomto ISAE označovaná ako „správa 1. typu“) – správa, ktorá obsahuje:
 - (i) opis systému organizácie poskytujúcej služby,
 - (ii) písomné vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby, že vo všetkých významných súvislostiach a na základe vhodných kritérií:
 - a. opis verne zobrazuje systém organizácie poskytujúcej služby tak, ako je k danému dátumu navrhnutý a implementovaný,
 - b. kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli k danému dátumu primerane navrhnuté,
 - (iii) správu audítora organizácie poskytujúcej služby, ktorá poskytuje záver s primeraným uistením o záležitostiach uvedených v bodoch (ii) a.-b. vyššie.

- (k) Správa o opise, podobe a prevádzkovej efektívnosti kontrol v organizácii poskytujúcej služby (v tomto ISAE označovaná ako „správa 2. typu“) – správa, ktorá obsahuje:
- (i) opis systému organizácie poskytujúcej služby,
 - (ii) písomné vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby, že vo všetkých významných súvislostiach a na základe vhodných kritérií:
 - a. opis verne zobrazuje systém organizácie poskytujúcej služby tak, ako je k danému dátumu navrhnutý a implementovaný,
 - b. kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli k danému dátumu primerane navrhnuté,
 - c. kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby vykazovali počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť,
 - (iii) správu audítora organizácie poskytujúcej služby:
 - a. poskytujúcu záver s primeraným uistením o záležitostiach uvedených v bodoch (ii) a.-c.
 - b. obsahujúcu opis testovaní kontrol a ich výsledky.
- (l) Audítor organizácie poskytujúcej služby – odborník, ktorý na žiadosť organizácie poskytujúcej služby poskytne správu o uistení týkajúcu sa kontrol v organizácii poskytujúcej služby.
- (m) Organizácia poskytujúca služby – externá organizácia (alebo jej segment) poskytujúca klientom služby, ktoré môžu byť relevantné pre internú kontrolu týchto jednotiek z hľadiska finančného výkazníctva.
- (n) Systém organizácie poskytujúcej služby (alebo systém) – zásady a postupy, ktoré organizácia poskytujúca služby navrhla a implementovala, aby mohla účtovným jednotkám klienta poskytovať služby, na ktoré sa vzťahuje správa o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby. Opis systému organizácie poskytujúcej služby zahŕňa identifikáciu poskytovaných služieb, obdobia alebo v prípade správy 1. typu dátumu, na ktorý sa opis vzťahuje, kontrolných cieľov a týkajúcich sa kontrol.
- (o) Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby – písomné vyhlásenie o záležitostiach uvedených v odseku 9(k)(ii) (alebo odseku 9(j)(ii) v prípade správy 1. typu).
- (p) Subdodávateľská organizácia – organizácia poskytujúca služby, ktoré využíva iná organizácia poskytujúca služby na vykonávanie niektorých služieb poskytovaných účtovným jednotkám klienta, ktoré môžu byť relevantné pre internú kontrolu účtovných jednotiek klienta z hľadiska finančného výkazníctva.
- (q) Testovanie kontrol – postup navrhnutý na hodnotenie prevádzkovej efektívnosti kontrol pri plnení kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby.
- (r) Audítor účtovnej jednotky klienta – audítor, ktorý vykonáva audit účtovnej závierky účtovnej jednotky klienta a vydáva o nej správu⁶.
- (s) Účtovná jednotka klienta – účtovná jednotka, ktorá využíva služby organizácie

⁶ V prípade subdodávateľskej organizácie je audítor organizácie poskytujúcej služby, ktorá využíva služby subdodávateľskej organizácie, aj audítorom účtovnej jednotky klienta.

poskytujúcej služby.

Požiadavky

ISAE 3000 (revidované znenie)

10. Audítor organizácie poskytujúcej služby nesmie vyhlasovať, že dodržal požiadavky tohto štandardu ISAE, pokiaľ nesplnil požiadavky tohto štandardu ISAE a štandardu ISAE 3000 (revidované znenie).

Etické požiadavky

11. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný dodržiavať časti A a B kódexu IESBA týkajúce sa zákazky na uisťovacie služby. (pozri: odsek A5)

Manažment a osoby poverené spravovaním

12. V prípadoch, kedy tento štandard ISAE vyžaduje, aby audítor organizácie poskytujúcej služby získal informácie, požadoval písomné vyhlásenia, komunikoval alebo bol v inom vzťahu k organizácii poskytujúcej služby, je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný na tieto účely určiť vhodnú osobu (alebo osoby) v manažmente alebo iných riadiacich štruktúrach organizácie poskytujúcej služby. Audítor je pritom povinný zobrať do úvahy zodpovednosti daných osôb a ich poznatky o danej veci. (pozri: odsek A6)

Akceptácia a pokračovanie

13. Pred tým, ako audítor organizácie poskytujúcej služby prijme zákazku alebo v nej bude pokračovať, je povinný:
 - (a) stanoviť, či:
 - (i) má dostatočnú kvalifikáciu a schopnosti na vykonanie zákazky (pozri: odsek A7),
 - (ii) kritériá, ktoré očakáva, že bude organizácia poskytujúca služby aplikovať pri opise svojho systému, sú vhodné a či ich účtovné jednotky klienta a ich audítori budú mať k dispozícii,
 - (iii) rozsah zákazky a opis systému organizácie poskytujúcej služby nebude tak obmedzený, aby bol nepoužiteľný pre účtovné jednotky klienta a ich audítorov.
 - (b) získať súhlas organizácie poskytujúcej služby, že uznáva a rozumie svojej zodpovednosti:
 - (i) za zostavenie opisu svojho systému a s ním súvisiace vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby vrátane zodpovednosti za úplnosť, správnosť a metódu prezentácie tohto opisu a vyhlásenia (pozri: odsek A8),
 - (ii) za existenciu primeraného dôvodu na vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby, ktoré sa týka opisu systému (pozri: odsek A9),
 - (iii) za stanovenie kritérií, ktoré sa použili pri zostavení opisu systému a ktoré sa uvádzajú vo vyhlásení organizácie poskytujúcej služby,
 - (iv) za to, že opis systému obsahuje:

- a. kontrolné ciele,
 - b. stranu, ktorá tieto ciele stanovila, ak sú stanovené zákonmi a predpismi alebo inou stranou (napr. skupinou používateľov alebo profesijnou organizáciou),
- (v) za identifikáciu rizík, ktoré ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému, a za návrh a implementáciu kontrol poskytujúcich primerané uistenie, že tieto riziká nezabránia dosiahnutiu kontrolných cieľov uvedených v opise systému, a teda že sa tieto kontrolné ciele dosiahnu (pozri: odsek A10),
- (vi) za to, že audítorovi organizácie poskytujúcej služby poskytne:
- a. prístup ku všetkým informáciám, napr. zápisom, dokumentom a ostatným záležitostiam vrátane dohôd o úrovni poskytovaných služieb, ktorých si je organizácia poskytujúca služby vedomá a ktoré sú relevantné pre opis systému organizácie poskytujúcej služby a s ním súvisiace vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby,
 - b. dodatočné informácie, ktoré môže audítor organizácie poskytujúcej služby od organizácie poskytujúcej služby vyžadovať na účel zákazky na uisťovacie služby,
 - c. neobmedzený prístup k osobám v organizácii poskytujúcej služby, od ktorých chce audítor organizácie poskytujúcej služby získať dôkazy.

Akceptácia zmeny podmienok zákazky

14. Ak organizácia poskytujúca služby požaduje zmenu rozsahu zákazky pred jej dokončením, audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný uistiť sa o tom, že pre takúto zmenu existuje primerané odôvodnenie (pozri: odseky A11 až A12).

Určenie vhodnosti kritérií

15. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný určiť, či organizácia poskytujúca služby použila vhodné kritériá pri zostavovaní opisu svojho systému a pri hodnotení, či sú kontroly vhodne navrhnuté, a v prípade správy 2. typu pri hodnotení prevádzkovej efektívnosti kontrol⁷.
16. Pri určení vhodnosti kritérií použitých na hodnotenie opisu systému organizácie poskytujúcej služby je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zistiť, či tieto kritériá zahŕňajú aspoň tieto skutočnosti:
- (a) či sa v opise uvádza, ako bol systém organizácie poskytujúcej služby navrhnutý a implementovaný, vrátane (ak je to relevantné):
 - (i) typov poskytovaných služieb vrátane skupín spracovaných transakcií, ak je to relevantné,
 - (ii) postupov v rámci informačných technológií a manuálnych systémov, prostredníctvom ktorých sa poskytujú služby, vrátane príslušných postupov pre iniciáciu, zaznamenanie, spracovanie, prípadné opravy transakcií a prevod transakcií do výkazov a iných informácií, ktoré sa zostavujú pre účtovné jednotky klienta,

⁷ Odsek 19 štandardu ISAE 3000 (revidované znenie)

- (iii) súvisiacich záznamov a podporných informácií vrátane účtovných zápisov, podporných informácií a konkrétnych účtov, ktoré sa používajú na iniciáciu, zaznamenávanie, spracovanie a vykazovanie transakcií, čo zahŕňa opravy nesprávnych informácií a spôsob, akým sa informácie prevádzajú do výkazov a iných informácií zostavovaných pre účtovné jednotky klienta,
 - (iv) toho, ako systém organizácie poskytujúcej služby nakladá s významnými udalosťami a podmienkami, ktoré nie sú transakciami,
 - (v) procesu zostavenia výkazov a iných informácií pre účtovne jednotky klienta,
 - (vi) stanovených kontrolných cieľov a kontrol, ktoré boli navrhnuté na dosiahnutie týchto cieľov,
 - (vii) doplnkových kontrol vykonávaných účtovnou jednotkou klienta, ktoré sa zohľadnili pri návrhu kontrol,
 - (viii) ostatných aspektov kontrolného prostredia organizácie poskytujúcej služby, procesu posudzovania rizík, informačného systému (vrátane súvisiacich obchodných procesov) a komunikácie, kontrolnej činnosti a monitorovania kontrol, ktoré sú relevantné z hľadiska poskytovaných služieb,
- (b) či v prípade správy 2. typu opis obsahuje príslušné informácie o zmenách systému organizácie poskytujúcej služby počas obdobia, na ktoré sa opis vzťahuje,
- (c) či v opise nechýbajú, resp. či nie sú skreslené informácie, ktoré sa týkajú rozsahu popísaného systému organizácie poskytujúcej služby, s tým, že opis je zostavený na použitie širokým spektrom účtovných jednotiek klienta a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému organizácie poskytujúcej služby, ktorý konkrétna účtovná jednotka klienta a jej audítor môže v príslušnom prostredí považovať za dôležitý.
17. Pri určení vhodnosti kritérií použitých na hodnotenie návrhu kontrol je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zistiť, či tieto kritériá zahŕňajú aspoň tieto skutočnosti:
- (a) či organizácia poskytujúca služby identifikovala riziká, ktoré ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému,
 - (b) či by kontroly identifikované v tomto opise, ak by fungovali tak, ako sa uvádza, poskytli primerané uistenie, že tieto riziká nezabránia dosiahnutiu uvedených kontrolných cieľov.
18. Pri určení vhodnosti kritérií použitých na hodnotenie prevádzkovej efektívnosti kontrol na účel poskytnutia primeraného uistenia, že sa dosiahnu kontrolné ciele uvedené v opise, je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zistiť, či tieto kritériá zahŕňajú minimálne to, či sa tieto kontroly v priebehu celého daného obdobia vykonali konzistentne tak, ako boli navrhnuté. Zahŕňa to aj to, či manuálne kontroly vykonali osoby s náležitými schopnosťami a oprávneniami (pozri: odseky A13 až A15)

Významnosť

19. Pri plánovaní a vykonávaní zákazky je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zohľadniť významnosť vo vzťahu k vernému zobrazeniu opisu, vhodnosti návrhu kontrol a v prípade správy 2. typu prevádzkovej efektívnosti kontrol (pozri: odseky A16 až A18).

Poznanie systému organizácie poskytujúcej služby

20. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný oboznámiť sa so systémom organizácie poskytujúcej služby vrátane kontrol, ktoré sú zahrnuté do rozsahu zákazky (pozri: odseky A19 až 20).

Získanie dôkazov v súvislosti s opisom

21. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný získať a preštudovať si opis systému organizácie poskytujúcej služby a zhodnotiť, či aspekty, ktoré sú zahrnuté do rozsahu zákazky, sú verne zobrazené a či (pozri: odseky A21 až A22):
- (a) kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby sú primerané vzhľadom na okolnosti (pozri: odsek A23),
 - (b) kontroly uvedené v opise boli implementované,
 - (c) doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta sú adekvátne popísané, ak vôbec existujú,
 - (d) potenciálne služby poskytované subdodávateľskou organizáciou sú adekvátne popísané vrátane toho, či sa vo vzťahu k nim použila zahŕňajúca metóda alebo vylučujúca metóda.
22. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný zistiť prostredníctvom získavania informácií v kombinácii s inými postupmi, či sa implementoval systém organizácie poskytujúcej služby. Ostatné postupy musia zahŕňať pozorovanie a inšpekciu záznamov a inej dokumentácie v závislosti na spôsobe fungovania systému organizácie poskytujúcej služby a kontrol (pozri: odsek A24).

Získanie dôkazov v súvislosti s návrhom kontrol

23. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný stanoviť, ktoré kontroly v organizácii poskytujúcej služby sú potrebné na dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby, a posúdiť, či sú tieto kontroly vhodne navrhnuté. Toto stanovenie musí zahŕňať (pozri: odseky A25 až A27):
- (a) identifikáciu rizík, ktoré ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby,
 - (b) vyhodnotenie prepojenia kontrol uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby s týmito rizikami.

Získanie dôkazov v súvislosti s prevádzkovou efektívnosťou kontrol

24. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby vydáva správu 2. typu, je povinný vykonať testovanie kontrol, ktoré určil za nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby, a posúdiť ich prevádzkovú efektívnosť počas príslušného obdobia. Dôkazy o vyhovujúcej prevádzkovej efektívnosti získané v minulých obdobiach zákazky neposkytujú základ pre zmenšenie rozsahu testovania, aj keby boli doplnené dôkazmi získanými v bežnom období (pozri: odseky A28 až A32).
25. Pri navrhovaní a vykonávaní testovania kontrol je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný:
- (a) získať informácie a vykonať iné postupy na účel získania dôkazov:

- (i) o tom, ako sa vykonala kontrola,
 - (ii) o konzistentnosti vykonávania kontroly,
 - (iii) kto kontrolu vykonal alebo akým spôsobom bola kontrola vykonaná,
- (b) zistiť, či kontroly, ktoré má testovať, sú závislé na iných kontrolách (nepriamych kontrolách), a ak áno, či je potrebné získať dôkazy o prevádzkovej efektívnosti týchto nepriamych kontrol (pozri: odseky A33 až A34),
- (c) určiť spôsob výberu položiek na účely testovania, ktorý je efektívny pri plnení cieľov tohto postupu (pozri: odseky A35 až A36).
26. Audítor organizácie poskytujúcej služby musí pri určovaní rozsahu testovania kontrol zohľadniť také záležitosti, ako je charakteristika populácie, ktorá sa má testovať, čo zahŕňa povahu kontrol, frekvenciu ich vykonávania (napr. mesačne, denne, viackrát denne) a očakávaný počet odchýlok.

Výber vzoriek

27. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby používa výber vzoriek, je povinný (pozri: odseky A35 až A36):
- (a) pri návrhu vzorky zohľadniť účel postupu a charakteristiku populácie, z ktorej sa vzorka vyberie,
 - (b) určiť veľkosť vzorky, ktorá bude dostatočná na zníženie rizika pri výbere vzorky na prijateľne nízku úroveň,
 - (c) vybrať vzorku tak, aby každá položka v populácii mala šancu byť vybraná,
 - (d) ak sa navrhnutý postup alebo vhodné alternatívne postupy nedajú vykonať na vybranej položke, považovať túto položku za odchýlku.

Charakter a príčiny odchýlok

28. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný preskúmať charakter a príčiny akýchkoľvek zistených odchýlok a zistiť, či:
- (a) zistené odchýlky sú v očakávanom rozmedzí a či sú prijateľné; vykonané testovanie preto poskytuje primeraný základ na poskytnutie záveru, že kontroly vykazovali v danom období prevádzkovú efektívnosť,
 - (b) je nutné dodatočné vykonanie testovania kontroly alebo iných kontrol, aby sa mohlo dospieť k záveru, či kontroly týkajúce sa daného kontrolného cieľa vykazujú počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť (pozri: odsek A25),
 - (c) vykonanie testovania poskytuje primeraný základ pre záver, že kontrola nevykázala počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť.

29. Vo veľmi výnimočných prípadoch, kedy audítor organizácie poskytujúcej služby považuje odchýlku za anomáliu a kedy neboli identifikované žiadne iné kontroly, ktoré by audítorovi organizácie poskytujúcej služby umožnili dospieť k záveru, že príslušný kontrolný cieľ počas daného obdobia vykazuje prevádzkovú efektívnosť, je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný získať vysokú mieru uistenia, že táto odchýlka nie je reprezentatívnou položkou celej populácie. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný získať túto vysokú mieru uistenia vykonaním dodatočných postupov, aby získal dostatočné a primerané dôkazy, že odchýlka neovplyvňuje zvyšnú časť populácie.

Práca interného auditu⁸

Poznanie interného auditu

30. Ak má organizácia poskytujúca služby interný audit, audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný oboznámiť sa s charakteristikou a zodpovednosťami interného auditu a s činnosťami, ktoré vykonáva, aby určil relevantnosť interného auditu pre zákazku (pozri: odsek A37).
31. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný určiť:
- (a) či je pravdepodobné, že práca interných audítorov bude vhodná na účely zákazky, a
 - (b) ak áno, posúdi očakávaný vplyv práce interných audítorov na charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah svojich postupov.
32. Pri určovaní, či je pravdepodobné, že práca interného auditu bude vhodná na účely zákazky je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný vyhodnotiť:
- (a) objektívnosť interného auditu,
 - (b) odbornú spôsobilosť interných audítorov,
 - (c) či je pravdepodobné, že sa práca interných audítorov vykonáva s náležitou profesionálnou starostlivosťou,
 - (d) či je pravdepodobné, že medzi internými audítormi a audítorom organizácie poskytujúcej služby bude existovať účinná komunikácia.
33. Pri určovaní plánovaného vplyvu práce interných audítorov na charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah postupov audítora organizácie poskytujúcej služby, je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zvážiť:
- (a) charakter a rozsah konkrétnych prác, ktorú interní audítori vykonali alebo vykonávajú,
 - (b) významnosť týchto prác pre závery audítora organizácie poskytujúcej služby,
 - (c) stupeň subjektívnosti pri posudzovaní dôkazov získaných na podporu týchto záverov.

Použitie práce interného auditu

34. Aby audítor organizácie poskytujúcej služby mohol použiť konkrétnu prácu interných audítorov, musí ju vyhodnotiť a vykonať postupy zamerané na danú prácu, aby určil jej

⁸ Tento štandard ISAE sa nezaobrá prípadmi, kedy jednotliví interní audítori poskytujú priamu pomoc audítorovi organizácie poskytujúcej služby pri vykonávaní audítorských postupov.

adekvátnosť na vlastné účely.

35. Aby audítor organizácie poskytujúcej služby na vlastné účely posúdil adekvátnosť konkrétnej práce interných audítorov, je povinný vyhodnotiť:
 - (a) či prácu vykonali vhodne odborne vyškolení interní audítori so zodpovedajúcimi zručnosťami,
 - (b) či bola práca predmetom primeraného dohľadu a či bola preverená a zdokumentovaná,
 - (c) či sa získali vhodné dôkazy, ktoré interným audítorom umožňujú dospieť k primeraným záverom,
 - (d) či sú závery, ku ktorým sa dospelo, za daných okolností vhodné a či sú správy, ktoré vypracovali interní audítori, konzistentné s výsledkami vykonaných prác,
 - (e) či sa náležite vyriešili výnimky, ktoré sú relevantné pre zákazku, alebo nezvyčajné skutočnosti, o ktorých informovali interní audítori.

Vplyv na správu o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

36. Ak sa použije práca interného auditu, audítor organizácie poskytujúcej služby nesmie na túto prácu odkazovať v tej časti svojej správy o uistení, v ktorej sa uvádza názor audítora organizácie poskytujúcej služby.
37. Ak sa v prípade správy 2. typu práca interného auditu použila na testovanie kontrol, časť správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby, v ktorej sa popisuje testovanie kontrol a jeho výsledky, musí obsahovať opis práce interného audítora a postupov, ktoré audítor organizácie poskytujúcej služby vo vzťahu k tejto práci vykonal (pozri: odsek A41).

Písomné vyhlásenia

38. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný požiadať organizáciu poskytujúcu služby o písomné vyhlásenia:
 - (a) opätovne potvrdzujúce vyhlásenie uvedené v opise systému,
 - (b) že organizácia poskytujúca služby poskytla audítorovi všetku relevantnú dokumentáciu a prístup k nej v zmysle dohody,⁹
 - (c) že organizácia poskytujúca služby poskytla audítorovi všetky informácie, ktorých si je vedomá a ktoré sa týkajú:
 - (i) nesúladu so zákonmi a predpismi, podvodov alebo neoprávnených odchýlok, za ktoré môže byť organizácia poskytujúca služby zodpovedná a ktoré môžu mať vplyv na jednu alebo viac účtovných jednotiek klienta,
 - (ii) nedostatkov v návrhu kontrol,
 - (iii) prípadov, keď kontroly nefungovali tak, ako sa uvádza,
 - (iv) akýchkoľvek udalostí, ktoré nastali po konci obdobia, na ktoré sa vzťahuje opis systému organizácie poskytujúcej služby, do dátumu vydania správy o uistení a ktoré by mohli mať významný vplyv na správu o uistení.

⁹ Odsek 13(b)(v) tohto štandardu ISAE

39. Písomné vyhlásenia musia mať formu listu adresovaného audítorovi organizácie poskytujúcej služby. Dátum tohto listu musí byť čo možno najbližší dátumu správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby, nesmie byť však datovaný neskôr.
40. Ak po diskusii s audítorom organizácie poskytujúcej služby organizácia poskytujúca služby neposkytne jedno alebo viac vyhlásení uvedených v odseku 38(a) a (b) tohto štandardu ISAE, audítor organizácie poskytujúcej služby musí odmietnuť názor (pozri: odsek A43).

Iné informácie

41. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný preštudovať si prípadné iné informácie zahrnuté v dokumente, ktorý obsahuje opis systému organizácie poskytujúcej služby, aby mohol identifikovať prípadnú významnú nekonzistentnosť s týmto opisom. Pri štúdiu iných informácií na účel identifikácie významnej nekonzistentnosti sa audítor organizácie poskytujúcej služby môže dozvedieť o zjavných nesprávnostiach vo faktoch.
42. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby identifikuje významnú nekonzistentnosť alebo ak sa dozvie o zjavných nesprávnostiach vo faktoch uvedených v iných informáciách, je povinný túto záležitosť prediskutovať s organizáciou poskytujúcou služby. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby dospeje k záveru, že v iných informáciách existuje významná nekonzistentnosť alebo nesprávnosť, ktorú organizácia poskytujúca služby odmieta opraviť, musí podniknúť ďalšie vhodné kroky (pozri: odseky A44 až A45).

Následné udalosti

43. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný získať informácie, či si je organizácia poskytujúca služby vedomá akýchkoľvek udalostí, ktoré nastali po období, ktoré pokrýva opis systému organizácie poskytujúcej služby, až do dátumu správy o uistení a ktoré by mohli spôsobiť, že audítor organizácie poskytujúcej služby pozmení správu o uistení. Ak si je audítor organizácie poskytujúcej služby vedomý, že takáto udalosť nastala, ale organizácia poskytujúca služby audítora o tejto udalosti neinformovala, audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný o tejto udalosti informovať vo svojej správe o uistení.
44. Audítor organizácie poskytujúcej služby nie je po dátume svojej správy o uistení povinný vykonávať žiadne postupy týkajúce sa opisu systému organizácie poskytujúcej služby, vhodnosti návrhu alebo prevádzkovej efektívnosti kontrol.

Dokumentácia

45. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný zostaviť dostatočnú dokumentáciu, ktorá umožní skúsenému audítorovi organizácie poskytujúcej služby, ktorý sa na zákazke nepodieľal, pochopiť:
 - (a) charakter, časové rozvrhnutie a rozsah vykonaných postupov vyhovujúcich požiadavkám tohto štandardu ISAE a požiadavkám platných právnych predpisov,
 - (b) výsledky vykonaných postupov a získané dôkazy,
 - (c) významné záležitosti, ktoré sa vyskytli počas zákazky, k nim vyvedené závery a významné odborné úsudky vo vzťahu k týmto vyvedeným záverom.

46. Pri dokumentácii povahy, časového rozvrhnutia a rozsahu vykonaných postupov je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný zdokumentovať:
 - (a) charakteristické znaky jednotlivých testovaných položiek alebo záležitostí,
 - (b) kto vykonal prácu a kedy bola práca dokončená,
 - (c) kto prácu skontroloval a dátum a rozsah tejto kontroly.
47. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby používa konkrétnu prácu interných audítorov, je povinný zdokumentovať dosiahnuté závery týkajúce sa hodnotenia adekvátnosti práce interných audítorov a postupy, ktoré vykonal na ich práci.
48. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný zdokumentovať diskusie s organizáciou poskytujúcou služby a inými osobami ohľadom významných záležitostí vrátane povahy týchto prediskutovaných významných záležitostí a toho, kedy a s kým sa viedli tieto diskusie.
49. Ak sa audítor organizácie poskytujúcej služby dozvedel informáciu, ktorá nie je konzistentná s jeho konečným záverom týkajúcim sa významnej záležitosti, je povinný zdokumentovať, ako túto nekonzistentnosť vyriešil.
50. Audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný skompletizovať dokumentáciu v spise zákazky a včas dokončiť administratívny proces kompletizácie dokumentácie po dátume jeho správy o uistení¹⁰.
51. Po dokončení kompletizácie spisu zákazky nesmie audítor organizácie poskytujúcej služby zmazať alebo vyhodiť dokumentáciu, a to až do konca obdobia, počas ktorého je povinný dokumentáciu archivovať (pozri: odsek A46).
52. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby uzná za potrebné upraviť alebo rozšíriť dokumentáciu po dokončení kompletizácie spisu zákazky a ak táto dokumentácia nemá vplyv na jeho správu o uistení, audítor je povinný bez ohľadu na charakter úprav alebo rozšírenia zdokumentovať:
 - (a) konkrétne dôvody na tieto úpravy,
 - (b) kedy a kto tieto zmeny vykonal a skontroloval.

Vypracovanie správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

Obsah správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

53. Správa audítora organizácie poskytujúcej služby musí obsahovať tieto základné prvky (pozri: odsek A47):
 - (a) názov, ktorý jasne informuje, že ide o správu o uistení nezávislého audítora organizácie poskytujúcej služby,
 - (b) adresáta,
 - (c) identifikáciu:
 - (i) opisu systému organizácie poskytujúcej služby a vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby, ktoré zahŕňa záležitosti uvedené v odseku 9(k)(ii)

¹⁰ Ďalšie usmernenie poskytujú odseky A54 až A55 štandardu ISQC 1.

- v prípade správy 2. typu alebo v odseku 9(j)(ii) v prípade správy 1. typu;
- (ii) prípadných častí opisu systému organizácie poskytujúcej služby, ktoré nezahŕňa názor audítora organizácie poskytujúcej služby;
 - (iii) ak sa v opise hovorí o potrebe doplnkových kontrol vykonávaných účtovnou jednotkou klienta, vyhlásenie, že audítor organizácie poskytujúcej služby neposúdil vhodnosť návrhu doplnkových kontrol vykonávaných účtovnou jednotkou klienta a že kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby možno dosiahnuť len v prípade, že sú doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta spolu s kontrolami v organizácii poskytujúcej služby vhodne navrhnuté a že vykazujú prevádzkovú efektívnosť;
 - (iv) v prípade zabezpečovania služieb subdodávateľskou organizáciou charakter činností vykonávaných subdodávateľskou organizáciou, ako sa uvádza v opise systému organizácie poskytujúcej služby, a či sa vo vzťahu k nim použila zahŕňajúca metóda alebo vylučujúca metóda; ak sa použila vylučujúca metóda, vyhlásenie o tom, že opis systému organizácie poskytujúcej služby nezahŕňa kontrolné ciele a súvisiace kontroly v daných subdodávateľských organizáciách a že postupy audítora organizácie poskytujúcej služby neboli rozšírené o kontroly v subdodávateľskej organizácii; v prípade použitia zahŕňajúcej metódy vyhlásenie o tom, že opis systému organizácie poskytujúcej služby zahŕňa kontrolné ciele a súvisiace kontroly v subdodávateľskej organizácii a že postupy audítora organizácie poskytujúcej služby boli rozšírené o kontroly v subdodávateľskej organizácii;
- (d) identifikáciu kritérií a stranu, ktorá zadefinovala kontrolné ciele,
- (e) vyhlásenie, že správa (a v prípade správy 2. typu aj opis testovania kontrol) je určená len pre účtovné jednotky klienta a ich audítorov, ktorí sú s ňou dostatočne oboznámení, aby ju spolu s ostatnými informáciami vrátane informácií o kontrolách vykonávaných účtovnými jednotkami klienta mohli zohľadniť pri posudzovaní rizík významných nesprávností v účtovných závierkach účtovných jednotiek klienta,
- (f) vyhlásenie, že organizácia poskytujúca služby je zodpovedná za:
- (i) zostavenie opisu svojho systému a príslušného vyhlásenia vrátane zodpovednosti za úplnosť, správnosť a metódu prezentácie tohto opisu a vyhlásenia,
 - (ii) poskytovanie služieb, ktoré sa uvádzajú v opise systému organizácie poskytujúcej služby,
 - (iii) stanovenie kontrolných cieľov (ak nie sú stanovené zákonmi a predpismi alebo inou stranou, napr. skupinou používateľov alebo profesijnou organizáciou),
 - (iv) návrh a implementáciu kontrol na splnenie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby,
- (g) vyhlásenie, že zodpovednosťou audítora organizácie poskytujúcej služby je vydať názor k opisu organizácie poskytujúcej služby, k návrhu kontrol týkajúcich sa kontrolných cieľov uvedených v uvedenom opise a v prípade správy 2. typu k prevádzkovej efektívnosti týchto kontrol na základe vykonaných postupov,
- (h) vyhlásenie, že firma, ktorej je audítor členom, aplikuje ISQC 1 alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto

prísne ako ISQC 1. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1,

- (i) vyhlásenie, že audítor dodržiava požiadavky na nezávislosť a ostatné etické požiadavky kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby,
- (j) vyhlásenie, že táto zákazka sa vykonala v súlade so štandardom ISAE 3402 – *Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby*, ktorý vyžaduje, aby audítor organizácie poskytujúcej služby naplánoval a vykonal postupy zamerané na získanie primeraného uistenia, či je opis systému organizácie poskytujúcej služby vo všetkých významných súvislostiach verne zobrazený, či sú kontroly vhodne navrhnuté a či v prípade správy 2. typu vykazujú prevádzkovú účinnosť,
- (k) súhrn postupov, ktoré audítor organizácie poskytujúcej služby vykonal, aby získal primerané uistenie a vyhlásenie, že audítor organizácie poskytujúcej služby verí, že získané dôkazy sú dostatočné a vhodné, aby poskytl základ pre názor audítora organizácie poskytujúcej služby, a v prípade správy 1. typu vyhlásenie, že audítor organizácie poskytujúcej služby nevykonal žiadne postupy týkajúce sa prevádzkovej efektívnosti kontrol, a preto nevyjadril v tomto ohľade názor,
- (l) vyhlásenie o obmedzeniach kontrol a v prípade správy 2. typu o riziku projekcie hodnotenia prevádzkovej efektívnosti do budúcich období,
- (m) názor audítora organizácie poskytujúcej služby vyjadrené v pozitívnej forme o tom, či vo všetkých významných súvislostiach na základe vhodných kritérií:
 - (i) v prípade správy 2. typu:
 - a. opis verne zobrazuje systém organizácie poskytujúcej služby, ktorý bol navrhnutý a implementovaný počas daného obdobia,
 - b. kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli počas daného obdobia vhodne navrhnuté,
 - c. testované kontroly potrebné na získanie primeraného uistenia, že sa dosiahli kontrolné ciele uvedené v opise, vykázali počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť,
 - (ii) v prípade správy 1. typu:
 - a. opis verne zobrazuje systém organizácie poskytujúcej služby, ktorý bol navrhnutý a implementovaný k danému dátumu,
 - b. kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli k danému dátumu vhodne navrhnuté,
- (n) dátum správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby, ktorý nesmie byť skorší ako dátum, ku ktorému audítor organizácie poskytujúcej služby získal dostatočné a vhodné dôkazy tvoriace základ pre názor,
- (o) meno audítora organizácie poskytujúcej služby a jurisdikcia, v ktorej pôsobí audítor organizácie poskytujúcej služby.

54. V prípade správy 2. typu musí správa o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby obsahovať samostatnú časť, ktorá sa bude nachádzať za názorom, alebo prílohu, v ktorej

sa bude popisovať vykonané testovanie kontrol a jeho výsledky. V tomto opise testovania kontrol je audítor organizácie poskytujúcej služby povinný jasne uviesť, ktoré kontroly testoval, naznačiť, či testované položky predstavovali celú populáciu alebo len vzorku a špecifikovať charakter tohto testovania v takom rozsahu, aby mohli audítori účtovných jednotiek určiť vplyv tohto testovania na posúdenie rizík. Ak sa identifikovali odchýlky, audítor organizácie poskytujúcej služby by mal uviesť rozsah vykonaného testovania, ktoré viedlo k identifikácii odchýlok (vrátane veľkosti vzoriek tam, kde sa použil výber vzoriek), a počet a charakter odchýlok. Audítor organizácie poskytujúcej služby by mal odchýlky uviesť aj vtedy, keď na základe vykonaného testovania došiel k záveru, že súvisiace kontrolné ciele boli dosiahnuté (pozri: odseky A18 a A49).

Modifikovaný názor

55. Ak audítor organizácie poskytujúcej služby dospeje k záveru, že (pozri: odseky A50 až A52):
- (a) opis systému organizácie poskytujúcej služby vo všetkých významných súvislostiach verne nezobrazuje systém tak, ako bol navrhnutý a implementovaný,
 - (b) kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov uvedených v opise neboli vo všetkých významných súvislostiach vhodne navrhnuté,
 - (c) v prípade správy 2. typu testované kontroly potrebné na získanie primeraného uistenia, že sa dosiahli kontrolné ciele uvedené v opise, nevykázali počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť vo všetkých významných súvislostiach, alebo
 - (d) audítor organizácie poskytujúcej služby nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy,

názor audítora organizácie poskytujúcej služby sa musí modifikovať a správa o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby musí zahrnúť jasný popis všetkých dôvodov tejto modifikácie.

Iné komunikačné zodpovednosti

56. Ak sa audítor organizácie poskytujúcej služby dozvie o nesúlade so zákonmi a predpismi, podvode alebo neopravených chybách, za ktoré zodpovedá organizácia poskytujúca služby, a daná záležitosť nie je jednoznačne bezvýznamná a môže mať vplyv na jednu alebo viac účtovných jednotiek klienta, audítor organizácie poskytujúcej služby je povinný určiť, či boli o tejto záležitosti vhodne informované účtovné jednotky klienta, ktorých sa to týka. Ak takáto komunikácia neprebehla a organizácia poskytujúca služby to odmietla urobiť, audítor je povinný prijať príslušné opatrenia (pozri: odsek A53).

* * *

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Rozsah pôsobnosti tohto štandardu ISAE (pozri: odseky 1 a 3)

- A1. Interná kontrola je proces navrhnutý na účel poskytnutia primeraného uistenia o dosiahnutí cieľov týkajúcich sa spoľahlivosti finančného výkazníctva, prevádzkovej efektívnosti a účinnosti a súladu s príslušnými zákonmi a predpismi. Kontroly týkajúce sa prevádzkovej činnosti organizácie poskytujúcej služby a cieľov v oblasti súladu môžu byť relevantné pre internú kontrolu účtovnej jednotky klienta, keďže ide o finančné výkazníctvo. Tieto kontroly sa môžu týkať tvrdení o vykázaní a zverejnení zostatkov účtov, skupín transakcií a zverejnených údajov alebo sa môžu týkať dôkazov, ktoré audítor účtovnej jednotky klienta hodnotí alebo používa pri vykonávaní audítorských postupov. Pre účtovnú jednotku klienta môžu byť relevantné napr. kontroly v súvislosti s včasnými odvodmi zrážok zo mzdy štátnym orgánom v organizácii poskytujúcej služby, ktorá spracováva mzdové účtovníctvo, keďže za neskoré platby sa môžu uložiť úroky a pokuty, ktoré by znamenali záväzok pre účtovnú jednotku klienta. Kontroly týkajúce sa prijateľnosti investičných transakcií z regulačného hľadiska v organizácii poskytujúcej služby sa môžu podobne považovať za relevantné pre vykazovanie a zverejňovanie transakcií a zostatkov účtov v účtovnej závierke účtovnej jednotky klienta. Určenie, či sú kontroly v organizácii poskytujúcej služby týkajúce sa prevádzkovej činnosti a súladu relevantné pre internú kontrolu účtovnej jednotky klienta z hľadiska finančného výkazníctva, je vecou odborného úsudku s ohľadom na kontrolné ciele určené organizáciou poskytujúcou služby a na vhodnosť kritérií.
- A2. Organizácia poskytujúca služby nemusí byť schopná poskytnúť tvrdenie, že jej systém je vhodne navrhnutý napr. v prípade, že používa systém, ktorý navrhla účtovná jednotka klienta, alebo ak je systém určený v zmluve medzi účtovnou jednotkou klienta a organizáciou poskytujúcou služby. Vzhľadom na neoddeliteľnosť vhodného návrhu kontrol a ich prevádzkovej efektívnosti absencia vyhlásenia o ich návrhu pravdepodobne audítorovi organizácie poskytujúcej služby znemožní dospieť k záveru, že kontroly poskytujú primerané uistenie o splnení kontrolných cieľov, a teda aj vydať názor o prevádzkovej efektívnosti kontrol. Audítor môže ako alternatívu prijať zákazku na vykonanie dohodnutých postupov, v rámci ktorej vykoná testovanie kontrol, alebo zákazku na uisťovacie služby v súlade so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie), aby mohol na základe testovania kontrol posúdiť, či kontroly vykázali prevádzkovú efektívnosť tak, ako sa uvádza.

Definície

- A3. Definícia „kontrol v organizácii poskytujúcej služby“ zahŕňa aspekty informačných systémov účtovných jednotiek klienta, ktoré spravuje organizácia poskytujúca služby a môže zahŕňať aj aspekty jednej alebo viacerých častí internej kontroly v organizácii poskytujúcej služby. Môže napríklad zahŕňať aspekty kontrolného prostredia organizácie poskytujúcej služby, monitorovanie a kontrolné činnosti týkajúce sa poskytovaných služieb. Nezahŕňa však kontroly v organizácii poskytujúcej služby, ktoré sa netýkajú plnenia kontrolných cieľov stanovených v opise systému organizácie poskytujúcej služby, napr. kontroly týkajúce sa zostavenia vlastnej účtovnej závierky organizácie poskytujúcej služby.

- A4. Ak sa použije zahŕňajúca metóda, požiadavky tohto štandardu ISAE sa vzťahujú aj na služby poskytované subdodávateľskou organizáciou vrátane získania súhlasu v súvislosti so záležitosťami uvedenými v odsekoch 13(b)(i) až (v) od subdodávateľskej organizácie namiesto organizácie poskytujúcej služby. Vykonávanie postupov v subdodávateľskej organizácii so sebou prináša potrebu koordinácie a komunikácie medzi organizáciou poskytujúcou služby, subdodávateľskou organizáciou a audítorom organizácie poskytujúcej služby. Zahŕňajúca metóda je vo všeobecnosti prípustná len v prípade, že organizácia poskytujúca služby a subdodávateľská organizácia sú spriaznené osoby alebo ak použitie tejto metódy umožňuje zmluva medzi organizáciou poskytujúcou služby a subdodávateľskou organizáciou.

Etické požiadavky

- A5. Audítor organizácie poskytujúcej služby podlieha príslušným požiadavkám na nezávislosť, ktoré obvykle pozostávajú z časti A a B Kódexu IESBA, a prísnejších vnútroštátnych požiadaviek. Pri vykonávaní zákaziek v súlade s týmto štandardom ISAE Kódex IESBA nevyžaduje, aby bol audítor organizácie poskytujúcej služby nezávislý vo vzťahu ku každej účtovnej jednotke klienta.

Manažment a osoby poverené spravovaním

- A6. Formy manažmentu a správy a riadenia sa líšia v závislosti od jurisdikcie účtovnej jednotky a sú ovplyvnené rôznym kultúrnym a právnym prostredím, ale aj veľkosťou a typom vlastníctva. Táto rôznorodosť znamená, že tento štandard ISAE nemôže pre každú zákazku určiť osobu alebo osoby, s ktorými by audítor organizácie poskytujúcej služby mal komunikovať ohľadom rôznych záležitostí. Napr. organizácia poskytujúca služby môže byť organizačnou zložkou inej organizácie, a nie samostatnou právnickou osobou. V takýchto prípadoch môže identifikácia vhodných zamestnancov manažmentu alebo osôb poverených spravovaním vyžadovať použitie odborného úsudku.

Akceptácia a pokračovanie

Kvalifikácia a schopnosti potrebné na vykonanie zákazky (pozri: odsek 13(a)(i))

- A7. Príslušná kvalifikácia a schopnosti potrebné na vykonanie zákazky zahŕňajú napr.:
- znalosť príslušného odvetvia,
 - poznanie informačných technológií a systémov,
 - skúsenosti s posudzovaním rizík týkajúcich sa vhodného návrhu kontrol,
 - skúsenosti s návrhom a testovaním kontrol a hodnotením výsledkov.

Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 13(b)(i))

- A8. Odmietnutie poskytnúť písomné vyhlásenie zo strany organizácie poskytujúcej služby po tom, ako audítor organizácie poskytujúcej služby prijal zákazku alebo sa rozhodol v nej pokračovať, predstavuje obmedzenie rozsahu, ktoré má za následok odstúpenie audítora od zákazky. Ak právne predpisy neumožňujú audítorovi organizácie poskytujúcej služby odstúpiť od zákazky, audítor odmietne vyjadriť názor.

Primeraný základ pre vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 13(b)(ii))

- A9. Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby zahŕňa v prípade správy 2. typu vyhlásenie, že kontroly týkajúce sa kontrolných cieľov stanovených v opise systému organizácie poskytujúcej služby vykazovali počas daného obdobia prevádzkovú efektívnosť. Toto vyhlásenie sa môže zakladať na monitorovacích činnostiach organizácie poskytujúcej služby. Monitorovanie kontrol je proces, ktorého účelom je posúdenie efektívnosti kontrol v priebehu času. Zahŕňa včasné posúdenie efektívnosti kontrol, identifikáciu nedostatkov a ich oznámenie príslušným osobám v organizácii poskytujúcej služby a prijatie opatrení nevyhnutných na ich odstránenie. Organizácia poskytujúca služby monitoruje kontroly pomocou priebežných monitorovacích činností, samostatných hodnotení alebo kombinácie oboch činností. Čím je úroveň a efektívnosť priebežných monitorovacích činností väčšia, tým menšia je potreba samostatných hodnotení. Prebiehajúce monitorovacie činnosti sú často súčasťou bežných opakujúcich sa činností organizácie poskytujúcej služby a zahŕňajú pravidelné manažérske a kontrolné činnosti. Interní audítori alebo osoby s podobnou funkciou môžu prispievať k monitorovaniu činností organizácie poskytujúcej služby. Monitorovacie činnosti môžu tiež zahŕňať používanie informácií získaných od tretích strán, napr. sťažnosti zákazníkov a pravidelné pripomienky, ktoré môžu naznačovať problémy alebo zdôrazniť oblasti vyžadujúce zlepšenie. Skutočnosť, že audítor organizácie poskytujúcej služby vydá správu o prevádzkovej efektívnosti kontrol, nenahradí vlastné postupy organizácie poskytujúcej služby zamerané na získanie primeraného základu pre svoje vyhlásenie.

Identifikácia rizík (pozri: odsek 13(b)(iv))

- A10. Ako sa uvádza v odseku 9(c), kontrolné ciele sa týkajú rizík, ktoré by tieto kontroly mali zminimalizovať. Riziko zaúčtovania transakcií v nesprávnej výške alebo do nesprávneho obdobia možno vyjadriť prostredníctvom kontrolného cieľa, podľa ktorého sa transakcie účtujú v správnej výške a do správneho obdobia. Organizácia poskytujúca služby je zodpovedná za identifikáciu rizík, ktoré ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise jej systému. Organizácia poskytujúca služby môže používať formálne a neformálne postupy na identifikáciu príslušných rizík. Formálne postupy môžu zahŕňať odhad významnosti identifikovaných rizík, posúdenie pravdepodobnosti ich výskytu a rozhodovanie o opatreniach zameraných na ich odstránenie. Keďže sa kontrolné ciele týkajú rizík, ktoré by tieto kontroly mali zminimalizovať, starostlivé stanovenie kontrolných cieľov pri navrhovaní a implementácii systému organizácie poskytujúcej služby môže samo o sebe obsahovať neformálny proces identifikácie príslušných rizík.

Akceptácia zmeny podmienok zákazky (pozri: odsek 14)

- A11. Požiadavka na zmenu rozsahu zákazky môže byť neprimerane odôvodnená napr. vtedy, keď sa požaduje vylúčenie niektorých kontrolných cieľov z rozsahu zákazky, pretože je pravdepodobné, že názor audítora organizácie poskytujúcej služby by sa mohol modifikovať, alebo v prípade, že organizácia poskytujúca služby neposkytne audítorovi písomné vyhlásenie a požaduje sa vykonanie zákazky v súlade s ISAE 3000 (revidované znenie).
- A12. Požiadavka na zmenu rozsahu zákazky môže byť primerane odôvodnená napr. vtedy, keď sa požaduje vylúčenie subdodávateľskej organizácie z rozsahu zákazky, pretože organizácia poskytujúca služby nemôže zabezpečiť prístup pre audítora a metóda pristupovania ku službám subdodávateľskej organizácie sa zmenila zo zahŕňajúcej

metódy na vylučujúcu metódu.

Posúdenie vhodnosti kritérií (pozri: odseky 15 až 18)

A13. Predpokladaní cieľoví používatelia musia mať k dispozícii kritériá, aby sa mohli oboznámiť so základom pre vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby o vernom zobrazení opisu jej systému, vhodnosti návrhu kontrol a v prípade správy 2. typu o prevádzkovej efektívnosti kontrol týkajúcich sa kontrolných cieľov.

A14. ISAE 3000 (revidované znenie) požaduje, aby audítor organizácie poskytujúcej služby okrem iného určil vhodnosť kritérií a príslušného predmetu zákazky¹¹. Príslušný predmet zákazky je základnou podmienkou záujmu predpokladaných cieľových používateľov o správu o uistení. V tabuľke nižšie sa uvádza predmet zákazky a minimálne kritériá pre každý názor v správe 2. a 1. typu.

	Predmet zákazky	Kritériá	Poznámka
Názor v súvislosti s verným zobrazením opisu systému organizácie poskytujúcej služby (správy 1. a 2. typu)	Systém organizácie poskytujúcej služby, ktorý je pravdepodobne relevantný pre internú kontrolu účtovných jednotiek klienta z hľadiska finančného výkazníctva a ktorý je zahrnutý v správe o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby	<p>Opis je verne zobrazený, ak:</p> <p>(a) prezentuje, ako bol systém organizácie poskytujúcej služby navrhnutý a implementovaný, vrátane záležitostí uvedených v odsekoch 16(a)(i) až (viii),</p> <p>(b) v prípade správy 2. typu obsahuje príslušné detaily zmien systému organizácie poskytujúcej služby počas obdobia, na ktoré sa tento opis vzťahuje,</p> <p>(c) nevynecháva ani neskresľuje informácie, ktoré sa týkajú rozsahu opísaného systému organizácie poskytujúcej služby, pričom opis je zostavený na účel splnenia bežných požiadaviek širokého spektra účtovných jednotiek klienta a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému organizácie poskytujúcej služby, ktorý účtovná jednotka klienta môže považovať za dôležitý v danom prostredí.</p>	Presné znenie kritérií pre tento názor možno bude treba upraviť, aby bola konzistentná s kritériami stanovenými napr. zákonmi a predpismi, skupinou používateľov alebo profesijnou organizáciou. Príklady kritérií pre tento názor sú uvedené v názornom príklade vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby v Prílohe 1. Odseky A21 až A24 poskytujú ďalšie usmernenie v súvislosti s určením, či sú tieto kritériá splnené. (Vo vzťahu k požiadavkám štandardu ISAE 3000 REV je informáciou o predmete zákazky pre tento názor opis systému organizácie poskytujúcej služby a jej vyhlásenie o vernom zobrazení opisu.)

¹¹ Odseky 24b) štandardu ISAE 3000 (revidované znenie)

¹² „Informácia o predmete zákazky“ je výsledok posúdenia alebo hodnotenia príslušného predmetu zákazky voči kritériám t.j. informácia vyplývajúca z uplatnenia kritérií vo vzťahu k príslušnému predmetu zákazky.

	Predmet zákazky	Kritériá	Poznámka	
Názor v súvislosti s vhodnosťou návrhu a prevádzkovou efektívnosťou kontrol (správy 2. typu)	Vhodnosť návrhu a prevádzkovej efektívnosti kontrol, ktoré sú nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby	Kontroly sú vhodne navrhnuté a vykazujú prevádzkovú efektívnosť, ak: <ul style="list-style-type: none"> (a) organizácia poskytujúca služby identifikovala riziká, ktoré ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise jej systému, (b) kontroly identifikované v tomto opise by poskytli primerané uistenie, že tieto riziká neznemožňujú dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov, ak by fungovali tak, ako sa uvádza, (c) tieto kontroly by sa počas daného obdobia konzistentne používali tak, ako boli navrhnuté. Zahŕňa to aj skutočnosť, či manuálne kontroly vykonali osoby s vhodnými schopnosťami a právomocou. 	Ak sú kritériá pre tento názor splnené, kontroly poskytnú primerané uistenie, že súvisiace kontrolné ciele boli počas daného obdobia dosiahnuté. (Vo vzťahu k požiadavkám štandardu ISAE 3000 REV je informáciou o predmete zákazky pre tento názor vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby, že kontroly boli vhodne navrhnuté a vykazovali prevádzkovú efektívnosť.)	Kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby sú súčasťou kritérií pre tieto názory. Dané kontrolné ciele sa budú líšiť pre jednotlivé zákazky. Ak auditor organizácie poskytujúcej služby pri formulácii svojho názoru k opisu dospeje k záveru, že kontrolné ciele nie sú verne zobrazené, uvedené kontrolné ciele nie sú vhodnou súčasťou kritérií použitých pri formulácii názoru k návrhu alebo prevádzkovej efektívnosti kontrol.
Názor v súvislosti s vhodnosťou návrhu kontrol (správy 1. typu)	Vhodnosť návrhu kontrol, ktoré sú nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby	Kontroly sú vhodne navrhnuté, ak: <ul style="list-style-type: none"> (a) organizácia poskytujúca služby identifikovala riziká, ktorá ohrozujú dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise jej systému, (b) kontroly identifikované v tomto opise by poskytli primerané uistenie, že tieto 	Splnenie týchto kritérií samé o sebe neposkytuje žiadne uistenie, že súvisiace kontrolné ciele boli dosiahnuté, pretože sa nezískalo žiadne uistenie o fungovaní kontrol. (Vo vzťahu k požiadavkám štandardu ISAE 3000 REV je informáciou o predmete zákazky	

		riziká neznemožňujú dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov, ak by fungovali tak, ako sa uvádza.	pre tento názor vyhlásenie organizácie poskytovajúcej služby, že kontroly boli vhodné navrhnuté.)	
--	--	---	---	--

A15. V odseku 16(a) sa uvádza niekoľko vhodných prvkov opisu systému organizácie poskytovajúcej služby. Tieto prvky nemusia byť vhodné, ak opisovaný systém nie je systémom na spracovanie transakcií, ale napr. systémom týkajúcim sa všeobecných IT kontrol ohľadom hostovania IT aplikácie, ale nie kontrol zabudovaných v samotnej aplikácii.

Významnosť (pozri: odseky 19 a 54)

A16. V prípade zákazky na zostavenie správy o kontrolách v organizácii poskytovajúcej služby sa koncept významnosti týka systému, o ktorom sa podáva správa, a nie finančných informácií účtovnej jednotky klienta. Audítora organizácie poskytovajúcej služby plánuje a vykonáva postupy, aby určil, či je opis systému organizácie poskytovajúcej služby verne prezentovaný vo všetkých významných súvislostiach, či sú kontroly vhodné navrhnuté vo všetkých významných súvislostiach a či kontroly v prípade správy 2. typu vykazovali vo všetkých významných súvislostiach prevádzkovú efektívnosť. Koncept významnosti berie do úvahy, že správa o uistení audítora organizácie poskytovajúcej služby poskytuje informácie o systéme organizácie poskytovajúcej služby, aby splnila bežné informačné potreby širokého spektra účtovných jednotiek klienta a ich audítora, ktorí poznajú spôsob, akým sa systém použil.

A17. Významnosť vo vzťahu k vernej prezentácii opisu systému organizácie poskytovajúcej služby a vo vzťahu k návrhu kontrol zahŕňa najmä kvalitatívne faktory, napr. či opis obsahuje významné aspekty spracovania významných transakcií, či opis vynecháva alebo skresľuje príslušné informácie, a schopnosť navrhnutých kontrol poskytnúť primerané uistenie, že sa dosiahnu kontrolné ciele. Významnosť vo vzťahu k názoru audítora organizácie poskytovajúcej služby na prevádzkovú efektívnosť kontrol zahŕňa kvantitatívne a kvalitatívne faktory, napr. počet tolerovateľných a skutočných odchýlok (kvantitatívny faktor) a charakter a príčinu akýchkoľvek odchýlok (kvalitatívny faktor).

A18. Koncept významnosti sa neuplatňuje v opise testovania kontrol pri zverejňovaní výsledkov testovania tých testov, v prípade ktorých boli zistené odchýlky. Súvisí to s tým, že odchýlka môže byť za určitých okolností konkrétnej účtovnej jednotky klienta alebo jej audítora významná bez ohľadu na to, či podľa úsudku audítora organizácie poskytovajúcej služby táto odchýlka zabraňuje prevádzkovej efektívnosti kontroly. Napr. kontrola, ktorej sa týka odchýlka, môže byť významná pre určitý typ chyby, ktorá môže byť za určitých okolností významná pre účtovnú závierku účtovnej jednotky klienta.

Poznanie systému organizácie poskytovajúcej služby (pozri: odsek 20)

A19. Poznanie systému organizácie poskytovajúcej služby vrátane kontrol, ktoré sú súčasťou zákazky, pomáha audítora:

- identifikovať hranice tohto systému a ako je tento systém prepojený s inými systémami,
- zhodnotiť, či opis systému organizácie poskytovajúcej služby verne prezentuje

navrhnutý a implementovaný systém,

- oboznámiť sa s vnútornými kontrolami ohľadne prípravy vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby,
- určiť, ktoré kontroly sú nevyhnutné na dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise systému organizácie poskytujúcej služby,
- zhodnotiť, či boli kontroly vhodne navrhnuté,
- zhodnotiť v prípade správy 2. typu, či kontroly vykazovali prevádzkovú efektívnosť.

A20. Postupy audítora organizácie poskytujúcej služby zamerané na získanie tohto poznania môžu zahŕňať:

- získavanie informácií od osôb v organizácii poskytujúcej služby, ktoré na základe úsudku audítora organizácie poskytujúcej služby môžu tieto informácie mať,
- pozorovanie prevádzky a kontrolu dokumentov, správ a tlačných a elektronických záznamov spracovania transakcií,
- kontrolu vybraných zmlúv medzi organizáciou poskytujúcou služby a účtovnými jednotkami klienta na účel identifikácie spoločných podmienok,
- opakované vykonávanie kontrolných postupov.

Získavanie dôkazov v súvislosti s opisom (pozri: odseky 21 až 22)

A21. Zohľadnenie týchto otázok môže audítorovi organizácie poskytujúcej služby pomôcť určiť, či aspekty opisu zahrnuté v rozsahu zákazky sú vo všetkých významných súvislostiach verne prezentované:

- Zaoberá sa opis hlavnými aspektmi poskytovaných služieb (v rámci rozsahu zákazky), pri ktorých sa dá opodstatnene očakávať, že budú relevantné z hľadiska bežných potrieb širokého spektra audítorov účtovnej jednotky klienta pri plánovaní auditov účtovných záznamov účtovných jednotiek klienta?
- Je opis zostavený na takej detailnej úrovni, že možno opodstatnene očakávať, že poskytne širokému spektru audítorov účtovných jednotiek klienta dostatočné informácie na účely oboznámenia sa s internou kontrolou v súlade so štandardom ISA 315 (revidované znenie)¹³? Opis sa nemusí zaoberať každým aspektom spracovania dát organizácie poskytujúcej služby alebo služieb poskytovaných účtovným jednotkám klienta ani nemusí zachádzať do takých podrobností, ktoré by mohli potenciálne ohroziť bezpečnosť alebo iné kontroly v organizácii poskytujúcej služby.
- Je opis pripravený tak, že nevynecháva ani neskresľuje informácie, ktoré môžu ovplyvniť bežné potreby širokého spektra rozhodnutí audítorov účtovných jednotiek klienta, napr. vynecháva opis nejakej významnej záležitosti alebo obsahuje nejaké významné nepresnosti v spracovaní údajov, ktorých si je audítor organizácie poskytujúcej služby vedomý?
- Ak boli z rozsahu zákazky vylúčené niektoré kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby, uvádza opis jasne tieto vylúčené ciele?

¹³ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“

- Boli kontroly identifikované v opise implementované?
- Sú prípadné doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta primerane popísané? Vo väčšine prípadov je opis kontrolných cieľov vyjadrený tak, že kontrolné ciele možno dosiahnuť prevádzkovou efektívnosťou kontrol samostatne implementovaných organizáciou poskytujúcou službu. V niektorých prípadoch však kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby nemôže dosiahnuť organizácia poskytujúca služby samostatne, pretože ich dosiahnutie vyžaduje implementáciu konkrétnych kontrol účtovnými jednotkami klienta. Takáto situácia môže nastať vtedy, keď sú kontrolné ciele stanovené regulačným orgánom. Ak opis obsahuje doplnkové kontroly vykonávané účtovnou jednotkou klienta, tieto kontroly sa v opise uvádzajú samostatne spolu so špecifickými kontrolnými cieľmi, ktoré organizácia poskytujúca služby nemôže dosiahnuť samostatne.
- Uvádza opis v prípade uplatnenia zahŕňajúcej metódy oddelene kontroly v organizácii poskytujúcej služby a v subdodávateľskej organizácii? Ak sa použila vylučujúca metóda, uvádza opis činnosti, ktoré vykonáva subdodávateľská organizácia? V prípade vylučujúcej metódy sa v opise nemusí detailne uvádzať spracovanie údajov ani kontroly v subdodávateľskej organizácii.

A22. Postupy audítora organizácie poskytujúcej služby na zhodnotenie vernej prezentácie opisu môžu zahŕňať:

- zohľadnenie charakteru účtovnej jednotky klienta a ako ho môžu ovplyvňovať služby poskytované organizáciou poskytujúcou službu, napr. či sú účtovné jednotky klienta z určitého odvetvia a či ich regulujú štátne inštitúcie,
- preštudovanie štandardných zmlúv alebo zmluvných podmienok (ak existujú) s účtovnými jednotkami klienta na účely oboznámenia sa so zmluvnými záväzkami organizácie poskytujúcej služby,
- pozorovanie postupov, ktoré vykonávajú zamestnanci organizácie poskytujúcej služby,
- posúdenie manuálov opisujúcich pravidlá a procesy organizácie poskytujúcej služby a posúdenie inej systémovej dokumentácie, napr. vývojových grafov a opisov.

A23. V odseku 21(a) sa požaduje, aby audítor organizácie poskytujúcej služby zhodnotil, či sú kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby primerané okolnostiam. Pri uvedenom hodnotení môže audítorovi organizácie poskytujúcej služby pomôcť zohľadnenie týchto otázok:

- Stanovila kontrolné ciele organizácia poskytujúca služby alebo tretie strany, napr. regulačné orgány, skupina používateľov alebo profesijná organizácia, ktorá sa riadi pravidlami transparentnej tvorby predpisov?
- Ak kontrolné ciele stanovila organizácia poskytujúca služby, týkajú sa typov tvrdení bežne zahrnutých v širokom spektre účtovných závierok účtovných jednotiek klienta, v prípade ktorých sa primerane očakáva, že sa na ne budú vzťahovať kontroly v organizácii poskytujúcej služby? Hoci audítor organizácie poskytujúcej služby zvyčajne nebude schopný určiť, ako konkrétne sa kontroly v organizácii poskytujúcej služby týkajú tvrdení zahrnutých v účtovných závierkach jednotlivých účtovných jednotiek klienta, audítorovo poznanie charakteru systému organizácie poskytujúcej služby vrátane kontrol

a poskytovaných služieb pomáha identifikovať typy tvrdení, ktorých sa budú pravdepodobne týkať kontroly.

- Ak kontrolné ciele stanovila organizácia poskytujúca služby, sú kompletne? Kompletne kontrolné ciele predstavujú pre široké spektrum audítorov účtovnej jednotky klienta rámec pre posúdenie vplyvu kontrol v organizácii poskytujúcej služby na tvrdenia, ktoré sú obvykle zahrnuté v účtovných závierkach účtovných jednotiek klienta.

A24. Postupy, ktoré audítor organizácie poskytujúcej služby vykonáva, aby zistil, či bol systém organizácie poskytujúcej služby implementovaný, môžu byť podobné postupom zameraným na oboznámenie sa so systémom a môžu sa vykonávať spoločne. Môžu zahŕňať sledovanie spracovania položiek prostredníctvom systému organizácie poskytujúcej služby a v prípade správy 2. typu zisťovanie špecifických informácií o zmenách kontrol implementovaných počas daného obdobia. Zmeny, ktoré sú významné pre účtovné jednotky klienta alebo ich audítorov, sú zahrnuté v opise systému organizácie poskytujúcej služby.

Získavanie dôkazov v súvislosti s návrhom kontrol (pozri: odseky 23 a 28(b))

A25. Z pohľadu účtovnej jednotky klienta alebo audítora účtovnej jednotky klienta je kontrola vhodne navrhnutá, ak samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami poskytne primerané uistenie, že významné nesprávnosti nenastanú alebo sa identifikujú a opravujú. Organizácia poskytujúca služby alebo audítor organizácie poskytujúcej služby však nepoznajú okolnosti v účtovných jednotkách klienta, ktoré určujú, či je nesprávnosť v dôsledku odchýlky vo fungovaní kontroly významná pre tieto účtovné jednotky klienta. Kontrola je preto z pohľadu audítora organizácie poskytujúcej služby vhodne navrhnutá, ak samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami poskytuje pri správnom fungovaní primerané uistenie, že kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli dosiahnuté.

A26. Audítor organizácie poskytujúcej služby môže zvážiť použitie vývojových grafov, dotazníkov alebo rozhodovacích tabuliek, ktoré umožnia ľahšie sa oboznámiť s návrhom kontrol.

A27. Kontroly môžu pozostávať z mnohých činností zameraných na dosiahnutie kontrolných cieľov. Preto ak audítor organizácie poskytujúcej služby vyhodnotí určité činnosti ako neefektívne pri dosahovaní určitého kontrolného cieľa, existencia iných činností umožňuje audítorovi organizácie poskytujúcej služby dospieť k záveru, že kontroly týkajúce sa tohto kontrolného cieľa sú vhodne navrhnuté.

Získavanie dôkazov v súvislosti s prevádzkovou efektívnosťou kontrol

Posudzovanie prevádzkovej efektívnosti (pozri: odsek 24)

A28. Z pohľadu účtovnej jednotky klienta alebo audítora účtovnej jednotky klienta vykazuje kontrola prevádzkovú efektívnosť, ak samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami poskytuje primerané uistenie, že významné nesprávnosti spôsobené podvodom alebo chybou nenastanú alebo sa identifikujú a opravujú. Organizácia poskytujúca služby alebo audítor organizácie poskytujúcej služby však nepoznajú okolnosti v účtovných jednotkách klienta, ktoré určujú, či nesprávnosť v dôsledku odchýlky vo fungovaní kontroly nastala, a ak áno, či je významná. Kontrola z pohľadu

audítora organizácie poskytujúcej služby preto vykazuje prevádzkovú efektívnosť, ak samostatne alebo v kombinácii s inými kontrolami poskytuje pri správnom fungovaní primerané uistenie, že kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby boli dosiahnuté. Podobne aj organizácia poskytujúca služby ani audítor organizácie poskytujúcej služby nie sú schopní určiť, či by pozorovaná odchýlka vo fungovaní kontroly vyústila do významnej nesprávnosti z pohľadu samotnej účtovnej jednotky klienta.

- A29. Oboznámenie sa s kontrolami, ktoré je postačujúce na vyjadrenie názoru k vhodnosti návrhu kontrol, nepredstavuje dostatočné dôkazy o ich prevádzkovej efektívnosti, ak neexistuje automatizácia zabezpečujúca konzistentné fungovanie kontrol tak, ako boli navrhnuté a implementované. Získanie informácií o implementácii manuálnej kontroly v danom okamihu neposkytuje dôkazy o fungovaní tejto kontroly v iných okamihoch. Vzhľadom na konzistentnosť spracovania údajov v prostredí IT však vykonanie postupov na určenie návrhu automatizovanej kontroly a toho, či bola implementovaná, môže slúžiť ako dôkaz o prevádzkovej efektívnosti tejto kontroly v závislosti od posúdenia a otestovania iných kontrol zo strany audítora organizácie poskytujúcej služby, napr. kontrol zmien programov.
- A30. Aby bola správa 2. typu užitočná pre audítorov účtovných jednotiek klienta, zvyčajne sa vzťahuje na obdobie minimálne 6 mesiacov. Ak je obdobie kratšie ako 6 mesiacov, audítor organizácie poskytujúcej služby môže považovať za vhodné uviesť vo svojej správe dôvody pre toto kratšie obdobie. Okolnosti, v dôsledku ktorých sa správa vzťahuje na kratšie obdobie ako 6 mesiacov, nastávajú napr. vtedy, keď: (a) je audítor organizácie poskytujúcej služby poverený vykonaním zákazky blízko dátumu, kedy sa má vydať správa o kontrolách, (b) organizácia poskytujúca služby (alebo konkrétny systém alebo aplikácia) je v prevádzke menej ako 6 mesiacov, alebo (c) došlo k významným zmenám kontrol a nie je možné čakať 6 mesiacov na správu alebo vydať správu opisujúcu systém pred a po zmenách.
- A31. Niektoré kontrolné postupy nemusia zanechať dôkazy o svojom fungovaní, ktoré by bolo možné neskôr testovať. V takomto prípade môže audítor organizácie poskytujúcej služby považovať za nevyhnutné otestovať prevádzkovú efektívnosť takýchto kontrolných postupov v rôznych okamihoch daného obdobia.
- A32. Audítor organizácie poskytujúcej služby vydáva názor k prevádzkovej efektívnosti kontrol v každom období, a preto sú na vydanie takéhoto názoru potrebné dostatočné a vhodné dôkazy o fungovaní kontrol počas bežného obdobia. Znalosť odchýlok zistených v predchádzajúcich zákazkách však môže spôsobiť, že audítor organizácie poskytujúcej služby v bežnom období zväčší rozsah testovania.

Testovanie nepriamych kontrol (pozri: odsek 25(b))

- A33. Za určitých okolností môže byť nevyhnutné získať dôkazy o prevádzkovej efektívnosti nepriamych kontrol. Ak sa napr. audítor organizácie poskytujúcej služby rozhodne otestovať prevádzkovú efektívnosť posudzovania správ o výnimkách, v ktorých sa uvádzajú tržby nad schválený úverový limit, posudzovanie takejto správy a následné kroky predstavujú kontrolu, ktorá je relevantná priamo pre audítora organizácie poskytujúcej služby. Kontroly týkajúce sa správnosti informácií v správach (napr. všeobecné IT kontroly) sa označujú ako „nepriame“ kontroly.
- A34. Vzhľadom na konzistentnosť spracovania údajov v prostredí IT môžu dôkazy

o implementácii automatizovanej aplikačnej kontroly spolu s dôkazmi o prevádzkovej efektívnosti všeobecných kontrol v organizácii poskytujúcej služby (najmä kontroly týkajúce sa zmien) tiež poskytnúť zásadné dôkazy o ich prevádzkovej efektívnosti.

Spôsoby výberu položiek na testovanie (pozri: odseky 25 (c) a 27)

A35. Spôsoby výberu vzoriek na testovanie, ktoré má audítor organizácie poskytujúcej služby k dispozícii, sú:

- (a) Výber všetkých vzoriek (100 % testovanie). Vhodný je na testovanie kontrol, ktoré sa vykonávajú zriedka, napr. štvrťročne, alebo ak charakter dôkazov o vykonaní kontroly spôsobuje, že 100 % testovanie je efektívne.
- (b) Výber určitých položiek. Vhodný je vtedy, keď bolo 100 % testovanie neefektívne a výber vzoriek by nebol účinný, napr. testovanie kontrol, ktoré sa nevykonáva dostatočne často na to, aby sa vytvorila veľká populácia na výber vzoriek, napr. kontroly vykonávané mesačne alebo týždenne.
- (c) Výber vzoriek. Vhodný je v prípade testovania kontrol, ktoré sa vykonávajú často a jednotným spôsobom a ktoré zanechávajú dôkaznú dokumentáciu o ich vykonaní.

A36. Hoci je selektívne testovanie určitých položiek často efektívnym spôsobom získavania dôkazov, nejedná sa o výber vzoriek. Výsledky postupov aplikovaných na položky vybrané týmto spôsobom nemožno premietnuť na celú populáciu a podobne selektívne testovanie určitých položiek neposkytuje dôkazy o zvyšku populácie. Výber vzoriek naopak umožňuje robiť závery o celej populácii na základe testovania vzorky, ktorá bola z nej vybraná.

Práca interného auditu

Poznanie interného auditu (pozri: odsek 30)

A37. Interný audit môže byť zodpovedný za poskytovanie analýz, hodnotení, uistení, odporúčaní a iných informácií manažmentu a osobám poverené spravovaním. Interný audit v organizácii poskytujúcej služby môže vykonávať činnosti týkajúce sa vlastného systému internej kontroly organizácie poskytujúcej služby alebo činnosti týkajúce sa služieb a systémov vrátane kontrol, ktoré organizácia poskytujúca služby poskytuje účtovným jednotkám klienta.

Rozhodovanie, či a do akej miery použiť prácu interných audítorov (pozri: odsek 33)

A38. Pri určovaní očakávaného vplyvu práce interných audítorov na charakter, časové rozvrhnutie alebo rozsah postupov audítora organizácie poskytujúcej služby môžu faktory uvedené nižšie poukázať na potrebu iných alebo menej rozsiahlych postupov, ako sa uplatňujú obvykle:

- povaha a rozsah práce, ktorú interní audítori vykonali alebo vykonávajú, je veľmi obmedzená,
- práca interných audítorov sa týka kontrol, ktoré sú menej významné pre závery audítora organizácie poskytujúcej služby,
- práca, ktorú interní audítori vykonali alebo vykonávajú, nevyžaduje subjektívne alebo zložité úsudky.

Použitie práce interného auditu (pozri: odsek 34)

A39. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah postupov audítora organizácie poskytujúcej služby pri určitej práci interných audítorov sú závislé na tom, ako audítor organizácie poskytujúcej služby zhodnotí významnosť tejto práce vo vzťahu k svojim záverom (napr. významnosť rizík, ktoré majú testované kontroly zminimalizovať), zhodnoteniu interného auditu a zhodnoteniu určitej práce interných audítorov. Tieto postupy môžu zahŕňať:

- testovanie položiek, ktoré už otestovali interní audítori,
- testovanie iných podobných položiek a
- pozorovanie postupov, ktoré vykonali interní audítori.

Vplyv na správu o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odseky 36 až 37)

A40. Bez ohľadu na stupeň samostatnosti a objektívnosti interného auditu nie je interný audit nezávislý od organizácie poskytujúcej služby tak, ako sa to požaduje od audítora organizácie poskytujúcej služby pri vykonávaní zákaziek. Audítor organizácie poskytujúcej služby nesie výhradnú zodpovednosť za názor uvedený v jeho správe o uistení a túto zodpovednosť nezmenšuje ani skutočnosť, že audítor organizácie poskytujúcej služby použije prácu interných audítorov.

A41. Prácu vykonanú internými audítormi môže audítor organizácie poskytujúcej služby popísať viacerými spôsobmi, napr.:

- zahrnutím úvodného materiálu do opisu testovania kontrol, pričom sa v ňom uvedie, že niektoré práce interného auditu sa použili pri testovaní kontrol,
- priradením jednotlivých testov internému auditu.

Písomné vyhlásenia (pozri: odseky 38 a 40)

A42. Písomné vyhlásenia, ktoré sa vyžadujú v odseku 38, nie sú vyhlásením organizácie poskytujúcej služby, ako sa definuje v odseku 9(o), ale sú dodatočnou požiadavkou k tomuto vyhláseniu.

A43. Ak organizácia poskytujúca služby neposkytne písomné vyhlásenia požadované v súlade s odsekom 38(c) tohto štandardu ISAE, môže byť vhodné, aby audítor organizácie poskytujúcej služby modifikoval názor v súlade s odsekom 55(d) tohto štandardu ISAE.

Iné informácie (pozri: odsek 42)

A44. Kódex IESBA vyžaduje, aby sa audítor organizácie poskytujúcej služby neuvádzal v spojitosti s informáciami, o ktorých je presvedčený, že:

- (a) obsahujú významne nesprávne alebo zavádzajúce údaje,
- (b) obsahujú nedbalo vytvorené údaje alebo informácie,
- (c) vynechávajú alebo zastierajú požadované informácie, pričom toto vynechanie alebo zastieranie je zavádzajúce¹⁴.

¹⁴ Odsek 110.2 Kódexu IESBA

Ak iné informácie v dokumente obsahujúcom opis systému organizácie poskytujúcej služby a správu o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby obsahujú údaje o budúcnosti, napr. plány náprav alebo náhradné plány alebo plány úprav systému zamerané na odstránenie odchýlok uvedených v správe o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby alebo tvrdenia propagačnej povahy, ktoré nie sú primerane podložené, audítora organizácie poskytujúcej služby môže požadovať odstránenie alebo úpravy týchto informácií.

A45. Ak organizácia poskytujúca služby odmietne tieto iné informácie odstrániť alebo upraviť, vhodné je podniknúť tieto kroky:

- požadovať, aby organizácia poskytujúca služby konzultovala vhodné kroky so svojím právnikom,
- uviesť významnú nekonzistentnosť alebo významnú nesprávnosť v správe o uistení,
- zadržať vydanie správy o uistení dovtedy, kým sa záležitosť nevyrieši,
- odstúpiť od zákazky.

Dokumentácia (pozri: odsek 51)

A46. V ISQC 1 (alebo iných odborných požiadavkách, resp. požiadavkách vyžadovaných legislatívou, ktoré sú minimálne rovnako prísne ako ISQC 1) sa požaduje, aby auditorské firmy zaviedli pravidlá a postupy pre včasné dokončenie zostavovania spisov k zákazke¹⁵. Vhodný časový limit na dokončenie zostavovania spisov k zákazke je obvykle maximálne 60 dní od dátumu správy audítora organizácie poskytujúcej služby¹⁶.

Vypracovanie správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

Obsah správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 53)

A47. Názorné príklady správ o uistení audítorov organizácií poskytujúcich služby a súvisiace vyhlásenia organizácií poskytujúcich služby sú uvedené v Prílohe 1 a 2.

Predpokladaní cieľoví používatelia správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby (pozri: odsek 53(e))

A48. Kritériá pre zákazky, v rámci ktorých sa vydáva správa o kontrolách v organizácii poskytujúcej služby, sú relevantné len z hľadiska poskytnutia informácií o systéme organizácie poskytujúcej služby vrátane kontrol osobám, ktoré vedia, ako účtovné jednotky klienta tento systém použili na účely finančného výkazníctva. Uvádza sa to v správe o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby. Audítora organizácie poskytujúcej služby môže navyše považovať za vhodné zahrnúť do správy obmedzenie distribúcie správy pre predpokladaných cieľových používateľov, teda zamedziť distribúciu iným osobám alebo použitie na iné účely.

Opis testovania kontrol (pozri: odsek 54)

A49. Pri opise charakteru testovania kontrol v prípade správy 2. typu pomáha čitateľom správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby, ak audítora organizácie poskytujúcej služby uvedie:

¹⁵ Odsek 45 štandardu ISQC 1

¹⁶ Odsek A54 štandardu ISQC 1

- výsledky všetkých testov, v ktorých sa zistili odchýlky, a to aj vtedy, keď sa identifikovali iné kontroly, na základe ktorých audítor organizácie poskytujúcej služby dospeje k záveru, že príslušné kontrolné ciele boli dosiahnuté alebo že táto testovaná kontrola bola následne odstránená z opisu systému organizácie poskytujúcej služby,
- informácie o príčinných faktoroch pre zistené odchýlky v rozsahu, v akom audítor organizácie poskytujúcej služby tieto faktory odhalil.

Modifikované názory (pozri: odsek 55)

A50. Názorné príklady častí modifikovaných správ o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby sú uvedené v Prílohe 3.

A51. Aj keď audítor organizácie poskytujúcej služby vyjadril záporný názor alebo odmietol vyjadriť názor, môže byť vhodné, aby sa v odseku obsahujúcom základ pre modifikovaný názor uviedli dôvody akýchkoľvek iných záležitostí, ktorých si je audítor organizácie poskytujúcej služby vedomý a ktoré by vyžadovali modifikáciu názoru vrátane jej účinkov.

A52. V prípade odmietnutia názoru z dôvodu obmedzenia rozsahu nie je obvykle vhodné uvádzať vykonané postupy ani charakter zákazky, pretože by to mohlo zatieniť odmietnutie názoru.

Iné komunikačné zodpovednosti (pozri: odsek 56)

A53. K vhodným opatreniam reagujúcim na okolnosti uvedené v odseku 56 patrí:

- získanie právnej rady ohľadom následkov rôznych opatrení,
- komunikácia s osobami poverenými spravovaním,
- komunikácia s tretími stranami (napr. regulačnými orgánmi), ak sa to požaduje,
- modifikácia názoru audítora organizácie poskytujúcej služby alebo pridanie odseku Iné skutočnosti,
- odstúpenie od zákazky.

Príloha 1
(pozri: odsek A47)

Príklad vyhlásení organizácie poskytujúcej služby

Príklady vyhlásení organizácie poskytujúcej služby uvedené nižšie slúžia len ako usmernenie a nie sú vyčerpávajúce ani použiteľné vo všetkých situáciách.

Príklad 1: Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby 2. typu

Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby

Priložený opis bol vypracovaný pre zákazníkov, ktorí použili *[typ alebo názov]* systém, a ich audítorov, ktorí majú dostatočné poznatky, aby pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti účtovných závierok zákazníkov dokázali posúdiť opis spolu s inými informáciami vrátane informácií o kontrolách vykonávaných samotnými zákazníkmi.

[Názov organizácie poskytujúcej služby] potvrdzuje, že:

(a) Priložený opis na stranách *[bb-cc]* verne zobrazuje *[typ alebo názov]* systém na spracovanie transakcií zákazníkov v období od *[dátum]* do *[dátum]*. Pri tvorbe tohto vyhlásenia boli použité kritériá, že tento opis:

(i) prezentuje, ako bol systém navrhnutý a implementovaný, vrátane:

- typov poskytovaných služieb vrátane príslušných skupín spracovávaných transakcií,
- postupov v rámci informačných technológií a manuálnych systémov, ktorými sa tieto transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú, v prípade potreby opravujú a prenášajú do správ pre zákazníkov,
- súvisiacich účtovných záznamov, podpornej dokumentácie a konkrétnych účtov, ktoré sa použili na iniciáciu, zaznamenanie, spracovanie a vykázanie transakcií; patrí sem aj oprava nesprávnych informácií a spôsob, akým sa informácie preniesli do správ pre zákazníkov,
- toho, ako systém nakladal s významnými udalosťami a podmienkami, ktoré nie sú transakciami,
- postupov na prípravu správ pre zákazníkov,
- príslušných kontrolných cieľov a kontrol zameraných na ich dosiahnutie,
- kontrol, v prípade ktorých pri návrhu systému predpokladáme, že budú implementované účtovnými jednotkami klienta, a ktoré, ak je to nevyhnutné z hľadiska dosiahnutia kontrolných cieľov uvedených v priloženom opise, sú uvedené v opise spolu s konkrétnymi kontrolnými cieľmi, ktoré nedokážeme dosiahnuť samostatne,
- ostatných aspektov kontrolného prostredia, procesu posudzovania rizík, informačného systému (vrátane príslušných obchodných procesov) a komunikácie, kontrolnej činnosti a monitorovacích kontrol relevantných pre spracovanie a vykazovanie transakcií zákazníkov,

(ii) obsahuje príslušné informácie o zmenách systému organizácie poskytujúcej služby v období od *[dátum]* do *[dátum]*,

(iii) nevynecháva ani neskresľuje informácie, ktoré sú relevantné pre opisovaný systém,

s tým, že opis je vypracovaný na bežné potreby širokého spektra zákazníkov a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému, ktorý môžu jednotliví zákazníci považovať za dôležitý vo svojom prostredí.

- (b) Kontroly, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v priloženom opise, boli vhodne navrhnuté a v období od [dátum] do [dátum] vykazovali prevádzkovú efektívnosť. Ku kritériám použitým pri tvorbe tohto vyhlásenia patrí:
- (i) identifikovali sa riziká, ktoré ohrozovali dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise,
 - (ii) ak by identifikované kontroly fungovali tak, ako sa uvádza, poskytl by primerané uistenie, že tieto riziká neohrozujú dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov, a
 - (iii) kontroly sa vykonávali konzistentne tak, ako boli navrhnuté, vrátane toho, že manuálne kontroly vykonávali osoby s primeranou spôsobilosťou a právomocami počas obdobia od [dátum] do [dátum].

Príklad 2: Vyhlásenie organizácie poskytujúcej služby 1. typu

Priložený opis bol vypracovaný pre zákazníkov, ktorí použili [typ alebo názov] systém, a ich audítorov, ktorí majú dostatočné poznatky, aby pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti účtovných závierok zákazníkov dokázali posúdiť opis spolu s inými informáciami vrátane informácií o kontrolách vykonávaných samotnými zákazníkmi.

[Názov organizácie poskytujúcej služby] potvrdzuje, že:

- (a) Priložený opis na stranách [bb-cc] verne zobrazuje [typ alebo názov] systém na spracovanie transakcií zákazníkov v období od [dátum] do [dátum]. Pri tvorbe tohto vyhlásenia boli použité kritériá, že tento opis:
- (i) prezentuje, ako bol systém navrhnutý a implementovaný, vrátane:
 - typov poskytovaných služieb vrátane príslušných skupín spracovávaných transakcií,
 - postupov v rámci informačných technológií a manuálnych systémov, ktorými sa tieto transakcie iniciujú, zaznamenávajú, spracúvajú, v prípade potreby opravujú a prenášajú do správ pre zákazníkov,
 - súvisiacich účtovných záznamov, podpornej dokumentácie a konkrétnych účtov, ktoré sa použili na iniciáciu, zaznamenanie, spracovanie a vykázanie transakcií; patrí sem aj oprava nesprávnych informácií a spôsob, akým sa informácie preniesli do správ pre zákazníkov,
 - toho, ako systém nakladal s významnými udalosťami a podmienkami, ktoré nie sú transakciami,
 - postupov na prípravu správ pre zákazníkov,
 - príslušných kontrolných cieľov a kontrol zameraných na ich dosiahnutie,
 - kontrol, v prípade ktorých pri návrhu systému predpokladáme, že budú implementované účtovnými jednotkami klienta, a ktoré, ak je to nevyhnutné z hľadiska dosiahnutia kontrolných cieľov uvedených v priloženom opise, sú uvedené v opise spolu s konkrétnymi kontrolnými cieľmi, ktoré nedokážeme dosiahnuť samostatne, .

- ostatných aspektov kontrolného prostredia, procesu posudzovania rizík, informačného systému (vrátane príslušných obchodných procesov) a komunikácie, kontrolnej činnosti a monitorovacích kontrol relevantných pre spracovanie a vykazovanie transakcií zákazníkov,
- (i) nevynecháva ani neskresľuje informácie, ktoré sú relevantné pre opisovaný systém, s tým, že opis je vypracovaný na bežné potreby širokého spektra zákazníkov a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému, ktorý môžu jednotliví zákazníci považovať za dôležitý vo svojom prostredí.
- (b) Kontroly, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v priloženom opise, boli vhodne navrhnuté a k [dátum]. Ku kritériám použitým pri tvorbe tohto vyhlásenia patrí:
 - (i) identifikovali sa riziká, ktoré ohrozovali dosiahnutie kontrolných cieľov uvedených v opise, a
 - (ii) ak by identifikované kontroly fungovali tak, ako sa uvádza, poskytli by primerané uistenie, že tieto riziká neohrozujú dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov.

Príklad správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

Príklady správ uvedené nižšie slúžia len ako usmernenie a nie sú vyčerpávajúce ani použiteľné vo všetkých situáciách.

Príklad 1: Správa o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby 2. typu

Správa o uistení nezávislého audítora organizácie poskytujúcej služby k opisu kontrol, ich návrhu a prevádzkovej efektívnosti

Komu: organizácii poskytujúcej služby XYZ

Predmet zákazky

Boli sme poverení vydaním správy o opise systému [*typ alebo názov*] uvedenom na stranách [*bb-cc*], ktorý organizácia poskytujúca služby XYZ využila na spracovanie transakcií svojich zákazníkov v období od [*dátum*] do [*dátum*] (opis), a o návrhu a fungovaní kontrol, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise¹⁷.

Zodpovednosti organizácie poskytujúcej služby XYZ

Organizácia poskytujúca služby XYZ je zodpovedná za vypracovanie opisu a priloženého vyhlásenia na strane [*aa*] vrátane úplnosti, správnosti a metódy prezentácie opisu a vyhlásenia, poskytnutie služieb zahrnutých v tomto opise, stanovenie kontrolných cieľov a návrh, implementáciu a prevádzkovú efektívnosť kontrol zameraných na dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov.

Naša nezávislosť a kontrola kvality

Dodržali sme požiadavky na nezávislosť a ostatné etické požiadavky *Etického kódexu pre účtovných odborníkov*, vydanom Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov, ktorý je založený na základných princípoch bezúhonnosti, objektívnosti, odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti, dôvernosti informácií a profesionálneho správania.

Firma aplikuje Medzinárodný štandard na kontrolu kvality ISQC 1¹⁸ a preto má zavedený komplexný systém na kontrolu kvality vrátane zdokumentovaných zásad a postupov pre dodržiavanie súladu s etickými požiadavkami, odbornými štandardami a relevantnými legislatívnymi požiadavkami.

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Našou úlohou je na základe našich postupov vyjadriť názor k opisu organizácie poskytujúcej služby XYZ a k návrhu a fungovaniu kontrol, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise. Našu zákazku sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na

¹⁷ Ak niektoré časti opisu nie sú zahrnuté v rozsahu zákazky, musí to byť jasne uvedené v správe o uistení.

¹⁸ Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky ostatné uistovacie a súvisiace služby“

uist'ovacie služby 3402 – Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby, ktorý vydala Rada pre medzinárodné audítorské a uist'ovacie štandardy. Tento štandard vyžaduje, aby sme naše postupy naplánovali a vykonali tak, aby sme získali primerané uistenie, že vo všetkých významných súvislostiach je opis verne prezentovaný a kontroly sú vhodne navrhnuté a že vykazujú prevádzkovú efektívnosť.

Zákazka na uist'ovacie služby, výsledkom ktorej je správa o opise, návrhu a prevádzkovej efektívnosti kontrol v organizácii poskytujúcej služby, zahŕňa vykonanie postupov na získanie dôkazov o zverejnených informáciách v opise systému organizácie poskytujúcej služby a o návrhu a prevádzkovej efektívnosti kontrol. Zvolené postupy závisia od úsudku audítora organizácie poskytujúcej služby vrátane posúdenia rizík, že opis nie je verne prezentovaný, že kontroly nie sú vhodne navrhnuté a že nevykazujú prevádzkovú efektívnosť. Naše postupy zahŕňali testovanie prevádzkovej efektívnosti tých kontrol, ktoré sme považovali za nevyhnutné, aby sme získali primerané uistenie, že sa dosiahli kontrolné ciele uvedené v opise. Zákazka na uist'ovacie služby tohto typu tiež zahŕňa posúdenie celkovej prezentácie opisu, vhodnosti cieľov uvedených v tomto opise a vhodnosti kritérií, ktoré stanovila organizácia poskytujúca služby a ktoré sú uvedené na strane [aa].

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Obmedzenie kontrol v organizácii poskytujúcej služby

Opis organizácie poskytujúcej služby XYZ bol zostavený tak, aby splnil bežné potreby širokého spektra zákazníkov a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému, ktorý môžu jednotliví zákazníci považovať za dôležitý vo vlastnom prostredí. Kontroly v organizácii poskytujúcej služby nemusia vzhľadom na svoju povahu zabrániť alebo odhaliť všetky chyby alebo vynechania údajov, ku ktorým došlo pri spracovaní alebo vykazovaní transakcií. Podobne premietanie akýchkoľvek hodnotení efektívnosti do budúcich období so sebou nesie riziko, že kontroly v organizácii poskytujúcej služby sa môžu stať neprimeranými alebo nefunkčnými.

Názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa]. Podľa nášho názoru vo všetkých významných súvislostiach:

- (a) opis verne zobrazuje systém [typ alebo názov] tak, ako bol navrhnutý a implementovaný v období od [dátum] do [dátum],
- (b) kontroly, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise, boli vhodne navrhnuté v období od [dátum] do [dátum],
- (c) testované kontroly potrebné na získanie primeraného uistenia, že kontrolné ciele uvedené v opise boli dosiahnuté, vykazovali v období od [dátum] do [dátum] prevádzkovú efektívnosť.

Opis testovania kontrol

Konkrétne kontroly, ktoré boli predmetom testovania, a charakter, časové rozvrhnutie a výsledky tohto testovania sú uvedené na stranách [yy-zz].

Predpokladaní cieľoví používatelia a účel

Táto správa a opis testovania kontrol na stranách [yy-zz] sú určené len pre zákazníkov, ktorí použili systém [typ alebo názov] organizácie poskytujúcej služby XYZ, a pre ich audítorov, ktorí majú dostatočné poznatky, aby pri posudzovaní rizík významnej nesprávnosti účtovných závierok zákazníkov dokázali posúdiť správu spolu s inými informáciami vrátane informácií o kontrolách vykonávaných samotnými zákazníkmi.

[Podpis audítora organizácie poskytujúcej služby]

[Dátum správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby]

[Adresa audítora organizácie poskytujúcej služby]

Príklad 2: Správa o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby 1. typu

Správa o uistení nezávislého audítora organizácie poskytujúcej služby k opisu kontrol a ich návrhu

Komu: organizácii poskytujúcej služby XYZ

Predmet zákazky

Boli sme poverení vydaním správy o opise systému [typ alebo názov] uvedenom na stranách [bb-cc], ktorý organizácia poskytujúca služby XYZ využila na spracovanie transakcií svojich zákazníkov k [dátum] (opis), a o návrhu a fungovaní kontrol, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise¹⁹.

Nevykonalí sme žiadne postupy týkajúce sa prevádzkovej efektívnosti kontrol uvedených v opise, a preto k nej nevyjadrujeme žiaden názor.

Zodpovednosti organizácie poskytujúcej služby XYZ

Organizácia poskytujúca služby XYZ je zodpovedná za vypracovanie opisu a priloženého vyhlásenia na strane [aa] vrátane úplnosti, správnosti a metódy prezentácie opisu a vyhlásenia, poskytnutie služieb zahrnutých v tomto opise, stanovenie kontrolných cieľov a návrh, implementáciu a prevádzkovú efektívnosť kontrol zameraných na dosiahnutie uvedených kontrolných cieľov.

Naša nezávislosť a kontrola kvality

Dodržali sme požiadavky na nezávislosť a ostatné etické požiadavky *Etického kódexu pre účtovných odborníkov*, vydanom Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov, ktorý je založený na základných princípoch bezúhonnosti, objektívnosti, odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti, dôvernosti informácií a profesionálneho správania.

Firma aplikuje Medzinárodný štandard na kontrolu kvality ISQC 1²⁰ a preto má zavedený komplexný systém na kontrolu kvality vrátane zdokumentovaných zásad a postupov pre dodržiavanie súladu s etickými požiadavkami, odbornými štandardami a relevantnými legislatívnymi požiadavkami.

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Našou úlohou je na základe našich postupov vyjadriť názor k opisu organizácie poskytujúcej služby XYZ a k návrhu kontrol, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise. Našu zákazku sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby 3402 – Správy o uistení ku kontrolám v organizácii poskytujúcej služby, ktorý vydala Rada pre medzinárodné audítorské a uisťovacie štandardy. Tento štandard vyžaduje, aby sme naše postupy naplánovali a vykonali tak, aby sme získali primerané uistenie, že vo všetkých významných súvislostiach je opis verne prezentovaný a kontroly sú vhodne navrhnuté.

¹⁹ Ak niektoré časti opisu nie sú zahrnuté v rozsahu zákazky, musí to byť jasne uvedené v správe o uistení.

²⁰ Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky ostatné uisťovacie a súvisiace služby“

Zákazka na uist'ovacie služby, výsledkom ktorej je správa o opise a návrhu kontrol v organizácii poskytujúcej služby, zahŕňa vykonanie postupov na získanie dôkazov o zverejnených informáciách v opise systému organizácie poskytujúcej služby a o návrhu kontrol. Zvolené postupy závisia od úsudku audítora organizácie poskytujúcej služby vrátane posúdenia rizík, že opis nie je verne prezentovaný a že kontroly nie sú vhodne navrhnuté. Zákazka na uist'ovacie služby tohto typu tiež zahŕňa posúdenie celkovej prezentácie opisu, vhodnosti cieľov uvedených v tomto opise a vhodnosti kritérií, ktoré stanovila organizácia poskytujúca služby a ktoré sú uvedené na strane [aa].

Ako sa uvádza vyššie, nevykonali sme žiadne postupy týkajúce sa prevádzkovej efektívnosti kontrol uvedených v opise, a preto k nej nevyjadrujeme žiaden názor.

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Obmedzenie kontrol v organizácii poskytujúcej služby

Opis organizácie poskytujúcej služby XYZ bol zostavený tak, aby splnil bežné potreby širokého spektra zákazníkov a ich audítorov, a preto nemusí obsahovať každý aspekt systému, ktorý môžu jednotliví zákazníci považovať za dôležitý vo vlastnom prostredí. Kontroly v organizácii poskytujúcej služby nemusia vzhľadom na svoju povahu zabrániť alebo odhaliť všetky chyby alebo vynechania údajov, ku ktorým došlo pri spracovaní alebo vykazovaní transakcií.

Názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa]. Podľa nášho názoru vo všetkých významných súvislostiach:

- (a) opis verne zobrazuje systém [typ alebo názov] tak, ako bol navrhnutý a implementovaný k [dátum],
- (b) kontroly, ktoré sa týkajú kontrolných cieľov uvedených v opise, boli vhodne navrhnuté k [dátum].

Predpokladaní cieľoví používatelia a účel

Táto správa a opis testovania kontrol na stranách [yy-zz] sú určené len pre zákazníkov, ktorí použili systém [typ alebo názov] organizácie poskytujúcej služby XYZ, a pre ich audítorov, ktorí majú dostatočné poznatky, aby pri posudzovaní rizík významnej nesprávnej účtovných závierok zákazníkov dokázali posúdiť správu spolu s inými informáciami vrátane informácií o kontrolách vykonávaných samotnými zákazníkmi.

[Podpis audítora organizácie poskytujúcej služby]

[Dátum správy o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby]

[Adresa audítora organizácie poskytujúcej služby]

Príloha 3
(pozri: odsek A50)

Príklad modifikovaných správ o uistení audítora organizácie poskytujúcej služby

Príklady správ uvedené nižšie slúžia len ako usmernenie a nie sú vyčerpávajúce ani použiteľné vo všetkých situáciách. Vychádzajú z príkladov správ uvedených v Prílohe 2.

Príklad 1: Podmienенý názor – opis systému organizácie poskytujúcej služby nie je vo všetkých významných súvislostiach verne prezentovaný

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Základ pre podmienený názor

V priloženom opise na strane [mn] sa uvádza, že organizácia poskytujúca služby XYZ používa identifikačné čísla a heslá obsluhy na zamedzenie neoprávneného prístupu k systému. Na základe vykonaných postupov, ktoré pozostávali zo získavania informácií od zamestnancov a z pozorovania činností, sme zistili, že identifikačné čísla a heslá obsluhy sa používajú v aplikáciách A a B, ale nie v aplikáciách C a D.

Podmienенý názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa] vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby. Podľa nášho názoru okrem záležitostí uvedených v odseku Základ pre podmienený názor:

(a)...

Príklad 2: Podmienенý názor – kontroly nie sú vhodne navrhnuté, aby poskytli primerané uistenie, že kontrolné ciele uvedené v opise systému organizácie poskytujúcej služby budú dosiahnuté, ak kontroly vykážu prevádzkovú efektívnosť

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Základ pre podmienený názor

Ako sa uvádza na strane [mn] priloženého opisu, organizácia poskytujúca služby občas upravuje aplikačné programy na účely opráv nedostatkov alebo zlepšenia funkčnosti. Postupy vykonávané na účel stanovenia, či sú zmeny potrebné, a na účel navrhnutia a implementácie kontrol nezahŕňajú kontrolu a schválenie oprávnenými osobami, ktoré sú nezávislé od osôb vykonávajúcich zmeny. Neexistujú žiadne konkrétne požiadavky na testovanie takýchto zmien alebo na poskytnutie výsledkov testovania oprávnenému kontrolórovi pred implementáciou zmien.

Podmieneny názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa] vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby. Podľa nášho názoru okrem záležitostí uvedených v odseku Základ pre podmienený názor:

(a)...

Príklad 3: Podmieneny názor – kontroly nevykazovali v danom období prevádzkovú efektívnosť (len pre správy 2. typu)

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Základ pre podmienený názor

Organizácia poskytujúca služby XYZ vo svojom opise uvádza, že na odsúhlasenie prijatých splátok úverov s vygenerovaným výstupom má zavedené automatizované kontroly. Ako sa však uvádza na strane [mn] opisu, tieto kontroly nevykazovali v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy prevádzkovú efektívnosť z dôvodu programových chýb. Kontrolný cieľ „kontroly poskytujú primerané uistenie, že prijaté splátky úverov sú správne zaúčtované“ nebol preto v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy dosiahnutý. XYZ implementovala zmenu programu, ktorý vykonáva túto kalkuláciu k [dátum], a na základe nášho testovania tento program vykazoval v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy prevádzkovú efektívnosť.

Podmieneny názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa] vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby. Podľa nášho názoru okrem záležitostí uvedených v odseku Základ pre podmienený názor:

Príklad 4: Podmieneny názor – audítor organizácie poskytujúcej služby nebol schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy

Zodpovednosti audítora organizácie poskytujúcej služby

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre náš názor.

Základ pre podmienený názor

Organizácia poskytujúca služby XYZ vo svojom opise uvádza, že na odsúhlasenie prijatých splátok úverov s vygenerovaným výstupom má zavedené automatizované kontroly. Elektronické záznamy tohto odsúhlasenia v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy sa však vymazali z dôvodu chyby počítačového spracovania, a preto sme neboli schopní otestovať fungovanie tejto kontroly v danom období. Neboli sme preto schopní určiť, či kontrolný cieľ „kontroly poskytujú primerané uistenie, že prijaté splátky úverov sú správne zaúčtované“ vykazoval v období od dd/mm/yyyy do dd/mm/yyyy prevádzkovú efektívnosť.

Podmieneny názor

Náš názor vznikol na základe skutočností uvedených v tejto správe. Pri formulovaní nášho názoru sme použili kritériá uvedené na strane [aa] vyhlásenia organizácie poskytujúcej služby. Podľa nášho názoru okrem záležitostí uvedených v odseku Základ pre podmienený názor:

(a)...