

Załącznik nr 1.13 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 402
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 402

**OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI
KORZYSTAJĄCEJ Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 402
OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI
KORZYSTAJĄCEJ Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

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

SPIS TREŚCI

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

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 402 „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w przypadku, gdy jednostka korzystająca z organizacji usługowej korzysta z usług jednej lub kilku organizacji usługowych. W szczególności standard wyjaśnia, jak biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej powinien stosować MSB 315 (zmieniony)¹ i MSB 330¹² w celu zrozumienia tej jednostki, w tym jej kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania, w stopniu wystarczającym do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w reakcji na te ryzyka.
2. Wiele jednostek zleca niektóre obszary swojej działalności organizacjom świadczącym usługi począwszy od realizacji określonego zadania pod kierownictwem jednostki, a skończywszy na zastępowaniu całych działów lub czynności jednostki takich, jak rozliczenia podatkowe. Wiele z usług świadczonych przez takie organizacje są integralną częścią działalności operacyjnej jednostki; jednakże nie wszystkie tego typu usługi mają znaczenie dla badania.
3. Usługi świadczone przez organizację usługową mają znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli usługi te jak i kontrole z nimi związane stanowią część systemu informacyjnego tej jednostki, obejmującego powiązane procesy biznesowe mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej. Chociaż większość kontroli w organizacji usługowej prawdopodobnie będzie się odnosić do sprawozdawczości finansowej, mogą istnieć inne kontrole mające znaczenie również dla badania takie, jak kontrola zabezpieczania aktywów. Usługi organizacji usługowej stanowią część systemu informacyjnego jednostki korzystającej z organizacji usługowej obejmującego powiązane procesy biznesowe, mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, jeśli usługi te wpływają na jakikolwiek z poniższych elementów:
 - (a) grupy transakcji w ramach działalności jednostki korzystającej z organizacji usługowej, które są znaczące dla sprawozdania finansowego tej jednostki,
 - (b) procedury zarówno w technologii informacyjnej (IT), jak i prowadzone ręcznie, za pomocą których jednostka korzystająca z organizacji usługowej inicjuje, rejestruje, przetwarza, poprawia, gdy to konieczne, przenosi do księgi głównej oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym transakcje,
 - (c) powiązana dokumentacja księgowa, zarówno w formie elektronicznej jak i papierowej, wspierająca informacje i określone konta w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, która jest wykorzystywana do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania oraz wykazywania transakcji tej jednostki; obejmuje to również korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do księgi głównej,
 - (d) jak system informacyjny jednostki korzystającej z organizacji usługowej wychwytuje zdarzenia lub warunki, inne niż transakcje, które są istotne dla sprawozdania finansowego,

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta w odpowiedzi na oszacowane ryzyka”.

OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI KORZYSTAJĄCEJ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

- (e) proces sprawozdawczości finansowej wykorzystywany do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym istotne szacunki księgowe i ujawnienia oraz
 - (f) kontrole dotyczące zapisów w dzienniku, w tym niestandardowe zapisy w dzienniku wykorzystywane do księgowania niepowtarzających się, nietypowych transakcji lub korekt.
4. Rodzaj i zakres pracy, którą musi wykonać biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową, uzależniony jest od rodzaju i znaczenia tych usług dla tej jednostki oraz dla badania.
5. Niniejszy standard nie ma zastosowania do usług świadczonych przez instytucje finansowe, które ograniczają się do przetwarzania, w ramach należącego do jednostki rachunku utrzymywanego w instytucji finansowej, transakcji wymagających właściwej autoryzacji jednostki, takich jak przetwarzanie przez bank transakcji w ramach rachunku rozliczeniowego lub przetwarzanie przez biuro maklerskie transakcji na rachunku papierów wartościowych. Dodatkowo niniejszy standard nie ma zastosowania do badania transakcji wynikających z właścicielskich udziałów finansowych w innych jednostkach takich, jak spółki partnerskie, korporacje lub wspólne przedsięwzięcia w sytuacji, gdy udziały właścicielskie są rozliczane oraz prezentowane dla posiadaczy udziałów.

Data wejścia w życie

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

Cele

7. Celami biegłego rewidenta jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej, jeżeli korzysta ona z usług organizacji usługowej są:
- (a) Uzyskanie zrozumienia istoty i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz
 - (b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, będących reakcją na te ryzyka.

Definicje

8. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej – kontrole, które jak zakłada organizacja usługowa, projektując swoje usługi, zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z jej usług, i które, o ile to niezbędne dla realizacji celów kontrolnych są zidentyfikowane w opisie systemu,
 - (b) raport na temat opisu i modelu kontroli organizacji usługowej (który w niniejszym standardzie określony jest jako raport typu 1). Raport ten obejmuje:
 - (i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone na określoną datę oraz
 - (ii) raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności zawierający jego opinię na temat opisu systemu i celów

- kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli i odpowiedniości modelu kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli,
- (c) raport na temat opisu, modelu i operacyjnej skuteczności kontroli organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako raport typu 2). Raport ten obejmuje:
 - (i) przygotowany przez kierownika organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, ich modelu i wdrożenia na określoną datę lub przez określony okres oraz, w niektórych przypadkach, ich operacyjną skuteczność przez określony okres oraz
 - (ii) raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności, który obejmuje:
 - a. opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej na temat opisu systemu i celów kontroli jednostki usługowej i powiązanych kontroli, odpowiedniości modelu kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli, a także skuteczności działania kontroli oraz
 - b. opis testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultatów,
 - (d) biegły rewident organizacji usługowej – biegły rewident, który, na życzenie organizacji usługowej przedstawia raport atestacyjny na temat kontroli organizacji usługowej.
 - (e) organizacja usługowa – organizacja będąca stroną trzecią (lub segment organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy usługi jednostkom korzystającym z organizacji usługowych stanowiących część ich systemów informacyjnych, mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej,
 - (f) system organizacji usługowej – polityki i procedury zaprojektowane, wdrożone i utrzymywane przez organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych usług objętych raportem biegłego rewidenta organizacji usługowej,
 - (g) organizacja podwykonawcza – organizacja usługowa wykorzystywana przez inną organizację usługową w celu świadczenia niektórych usług na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych, będących częścią ich systemów informacyjnych mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej,
 - (h) biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej – biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - (i) jednostka korzystająca z organizacji usługowej - jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

Wymogi

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

9. Uzyskując zrozumienie jednostki korzystającej z organizacji usługowej zgodnie z MSB 315

OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI KORZYSTAJĄCEJ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

- (zmienionym)³, biegły rewident tej jednostki uzyskuje zrozumienie* sposobu, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności, w tym: (zob. par. A1-A2)
- (a) charakteru usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenia tych usług dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym wpływu tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki, (zob. par. A3-A5)
 - (b) charakteru i istotności przetwarzanych transakcji lub kont, lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które ma wpływ organizacja usługowa, (zob. par. A6)
 - (c) stopnia wzajemnego oddziaływania pomiędzy organizacją usługową i jednostką korzystającą z organizacji usługowej, (zob. par. A7)
 - (d) rodzaju powiązania pomiędzy jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotnych warunków umownych dotyczących działań podejmowanych przez organizację usługową. (Zob. par. A8-A11)
10. Uzyskując zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej dokonuje oceny modelu i wdrożenia odpowiednich kontroli w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową. (Zob. par. A12- A14)
11. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej określa, czy w wystarczającym stopniu zrozumiał rodzaj i znaczenie ważnych dla badania usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływ na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej, co będzie stanowić podstawę dla zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.
12. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia bezpośrednio w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, uzyskuje ich zrozumienie przez zastosowanie jednej lub kilku z następujących procedur:
- (a) uzyskanie raportu typu 1 lub 2, jeśli są dostępne,
 - (b) kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu uzyskania określonych informacji,
 - (c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o stosownych kontrolach tej organizacji,
 - (d) korzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur, które dostarczą koniecznych informacji o stosownych kontrolach w organizacji usługowej. (Zob. par. A15-A 20)

³ MSB 315 (zmieniony), paragraf 11.

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

⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 12.

Wykorzystanie raportu typu 1 lub 2 jako pomoc w zrozumieniu organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej

13. Oceniając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania przedstawionych w raporcie typu 1 lub 2, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej upewnia się co do:
 - (a) zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej, a także jego niezależności od tej organizacji oraz
 - (b) odpowiedności standardów w oparciu, o które raport typu 1 lub 2 został przygotowany. (Zob. par. A21)
14. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 1 lub 2 jako dowód badania wspierający jego zrozumienie modelu i wdrożenia kontroli organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:
 - (a) dokonuje oceny, czy opis i model kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który jest odpowiedni dla celów biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - (b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez raport w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej znaczącej dla badania oraz
 - (c) określa, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, uzyskuje zrozumienie tego, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole. (Zob. par. A22-A23)

Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

15. Reagując na oszacowane ryzyka zgodnie z MSB 330, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:
 - (a) określa, czy na podstawie dokumentacji będącej w posiadaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej są dostępne wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym, a jeśli nie,
 - (b) przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub korzysta z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadza takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu. (Zob. par. A24-A28)

Testy kontroli

16. W przypadku, gdy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uzyskuje dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności działania tej kontroli poprzez zastosowanie jednej lub więcej z poniższych procedur:
 - (a) uzyskanie raportu typu 2, jeśli jest dostępny,
 - (b) przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej lub
 - (c) skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej

z organizacji usługowej. (Zob. par. A29-30)

Wykorzystanie raportu typu 2 jako dowodu badania skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej

17. Jeśli, zgodnie z paragrafem 16(a), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 2, jako dowód badania wskazujący na skuteczność działania kontroli organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ustala, czy raport biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, wspierając tym samym jego oszacowanie ryzyka dokonane poprzez:
- (a) ocenę, czy opis, model i skuteczność działania kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dany dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - (b) ustalenie, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla takiej jednostki, a jeśli tak, uzyskanie zrozumienia, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, a jeśli tak, przeprowadzenie testów skuteczności ich działania,
 - (c) ocenę odpowiedniości przedziału czasu, w którym przeprowadzono testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od przeprowadzenia testów kontroli oraz
 - (d) ocenę, czy testy kontroli przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultaty, które zostały opisane w raporcie biegłego rewidenta organizacji usługowej, są odpowiednie dla stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania, wspierające oszacowanie ryzyka przeprowadzone przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Zob. par. A31-A39)

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

18. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 1 lub 2, który nie obejmuje usług świadczonych przez organizację podwykonawczą, a usługi te mają znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosuje wymogi niniejszego standardu w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację podwykonawczą. (Zob. par. A40)

Oszustwa, nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej

19. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zasięga informacji od kierownictwa tej jednostki, czy organizacja usługowa zgłosiła jednostce korzystającej z organizacji usługowej lub, czy ta jednostka w inny sposób dowiedziała się o wszelkich przypadkach oszustw, naruszenia przepisów prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń wpływających na sprawozdanie finansowe jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ocenia, w jakim stopniu zagadnienia te wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, w tym na sformułowane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej wnioski i na jego sprawozdanie. (Zob. par. A41)

Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej

20. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej modyfikuje opinię w swoim sprawozdaniu zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁵, jeśli nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Zob. par. A42)
21. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeśli odniesienie takie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wskazuje, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za opinię z badania. (Zob. par. A43)
22. Jeśli odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej jest stosowne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki wskazuje, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za tę opinię. (Zob. par. A44)

* * *

Zastosowanie oraz inny materiał objaśniający

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

Źródła informacji (Zob. par. 9)

- A.1. Informacje na temat rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową mogą być dostępne z różnorodnych źródeł, takich jak:
 - instrukcje użytkowników,
 - przeglądy systemów,
 - instrukcje techniczne,
 - umowa lub porozumienie dotyczące świadczenia usług pomiędzy jednostką korzystającą z organizacji usługowej i organizacją usługową,
 - raporty organizacji usługowej, funkcji audytu wewnętrznego lub organów regulacyjnych z kontroli organizacji usługowej,
 - raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym oświadczenie kierownika jednostki, jeśli są dostępne.
- A.2. Wiedza biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej uzyskana na podstawie jego doświadczeń z organizacją usługową, na przykład na podstawie doświadczeń w zakresie innych zleceń badania, może być również pomocna w zrozumieniu rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową. Wiedza ta może być szczególnie pomocna, jeśli usługi oraz kontrola tych usług w organizacji usługowej są wysoce wystandaryzowane.

⁵ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragraf 6.

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

- A.3. Jednostka korzystająca z organizacji usługowej może wykorzystywać organizację usługową do przetwarzania transakcji i rozliczania się z odnośnej odpowiedzialności lub księgowania transakcji i przetwarzania odpowiednich danych. Organizacje usługowe, które świadczą takie usługi obejmują na przykład departamenty powiernicze banków, które inwestują i obsługują aktywa programów świadczeń pracowniczych lub innych; bankierów hipotecznych, którzy obsługują hipoteki dla innych podmiotów oraz dostawców aplikacji usługowych, którzy dostarczają pakietowe oprogramowanie komputerowe i zaplecze technologiczne, które umożliwia klientom przeprowadzanie transakcji finansowych i operacyjnych.
- A.4. Przykłady usług świadczonych przez organizacje usługowe, które mają znaczenie dla badania, obejmują:
- prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - zarządzanie aktywami,
 - inicjowanie, księgowanie oraz przetwarzanie transakcji, jako zleceniobiorca jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A.5. Mniejsze jednostki mogą korzystać z zewnętrznych usług księgowych począwszy od przetwarzania określonych transakcji (na przykład, płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia ich ksiąg rachunkowych, aż po sporządzanie ich sprawozdania finansowego. Korzystanie z takich organizacji usługowych w celu sporządzenia sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki mniejszej jednostki, a tam gdzie ma to zastosowanie, także osób sprawujących nadzór, odpowiedzialności za to sprawozdanie finansowe ⁶.

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

- A.6. Organizacja usługowa może przyjąć polityki i procedury, które wpływają na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Te polityki i procedury są przynajmniej w części fizycznie i operacyjnie odrębne od jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej zależy od rodzaju usług świadczonych przez organizację usługową, w tym od rodzaju i istotności transakcji, które ona przetwarza dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej. W pewnych przypadkach przetwarzane transakcje i konta, na które wpływ ma organizacja usługowa, mogą nie wydawać się znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, ale rodzaj przetwarzanych transakcji może być znaczący i biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stwierdzić, że zrozumienie tych kontroli jest konieczne w danych okolicznościach.

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

- A.7. Znaczenie kontroli organizacji usługowej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej zależy również od stopnia wzajemnego oddziaływania pomiędzy jej działalnością a działalnością jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Stopień wzajemnego oddziaływania odnosi się do zakresu, w jakim jednostka korzystająca z organizacji usługowej ma

⁶ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragrafy 4 i A4-A5.

możliwość i decyduje się wdrożyć skuteczne kontrole procesów przetwarzania przeprowadzanych przez organizację usługową. Na przykład, wysoki stopień wzajemnego oddziaływania istnieje między działalnością jednostki korzystającej z organizacji usługowej i działalnością organizacji usługowej, gdy jednostka korzystająca z organizacji usługowej autoryzuje transakcje, a organizacja usługowa przetwarza i księguje te transakcje. W tych okolicznościach wdrożenie przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej skutecznych kontroli tych transakcji może przynieść praktyczne korzyści. Z drugiej strony, jeśli organizacja usługowa inicjuje lub wstępnie księguje, przetwarza i prowadzi księgowość dla transakcji jednostki korzystającej z organizacji usługowej, można mówić o niskim stopniu wzajemnego oddziaływania pomiędzy tymi podmiotami. W takich okolicznościach, jednostka korzystająca z organizacji usługowej może nie być w stanie lub może zdecydować się, aby nie wprowadzać skutecznej kontroli tych transakcji u siebie i polegać na kontrolach organizacji usługowej.

Rodzaj powiązań pomiędzy jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową
(Zob. par. 9(d))

A.8. Umowa lub porozumienie dotyczące świadczenia usług między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową może dotyczyć zagadnień, takich jak:

- informacji, które mają być dostarczane jednostce korzystającej z organizacji usługowej oraz odpowiedzialności za inicjowanie transakcji związanych z działaniami podejmowanymi przez organizację usługową,
- zastosowanie wymogów organów regulacyjnych dotyczących formy prowadzenia zapisów lub dostępu do nich,
- odszkodowania, jeśli zostało przewidziane, dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w przypadku wystąpienia uchybień,
- czy organizacja usługowa dostarczy raport na temat kontroli, a jeśli tak, to czy będzie to raport typu 1 czy typu 2,
- czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ma prawo dostępu do zapisów księgowych jednostki prowadzonych przez organizację usługową oraz innych informacji koniecznych do przeprowadzenia badania oraz
- czy porozumienie pozwala na bezpośrednią komunikację biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej z biegłym rewidentem organizacji usługowej.

A.9. Istnieje bezpośrednia relacja między organizacją usługową a jednostką korzystającą z organizacji usługowej oraz między organizacją usługową a jej biegłym rewidentem. Relacje te, nie muszą koniecznie tworzyć bezpośrednich powiązań między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i biegłym rewidentem organizacji usługowej. Jeśli nie istnieje bezpośrednia relacja między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a biegłym rewidentem organizacji usługowej, komunikacja między nimi jest zwykle prowadzona za pośrednictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i organizacji usługowej. Bezpośrednia relacja może również powstać między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a biegłym rewidentem organizacji usługowej, z uwzględnieniem odpowiednich zasad w zakresie etyki i poufności. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może, na przykład, korzystać z usług biegłego rewidenta organizacji usługowej w celu przeprowadzenia w jego imieniu takich procedur, jak:

- (a) testy kontroli w organizacji usługowej lub

- (b) procedury wiarygodności dotyczące prowadzonych przez organizację usługową transakcji i sald sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Specyficzne uwagi dotyczące jednostek sektora publicznego

- A.10. Biegli rewidentzi sektora publicznego mają zazwyczaj szerokie prawa dostępu wynikające z prawa. Mogą jednak istnieć sytuacje, gdy takie prawa dostępu nie istnieją, na przykład, gdy organizacja usługowa znajduje się w innym systemie prawnym. W takim przypadku biegły rewident jednostki sektora publicznego może stanąć przed koniecznością poznania przepisów prawnych mających zastosowanie w innym systemie prawnym, aby ustalić, czy może uzyskać odpowiednie prawa dostępu. Biegły rewident sektora publicznego może również uzyskać lub poprosić jednostkę korzystającą z organizacji usługowej o włączenie prawa dostępu do wszelkich umownych ustaleń między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową.
- A.11. Biegli rewidentzi sektora publicznego mogą również korzystać z usług innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia testów kontroli lub procedur wiarygodności w zakresie przestrzegania prawa, regulacji lub innych wiarygodnych źródeł.

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

- A.12. Jednostka korzystająca z organizacji usługowej może ustanowić kontrole usług organizacji usługowej, które mogą być testowane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej i mogą umożliwić mu wyciągnięcie wniosku dotyczącego, że kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej działają skutecznie w odniesieniu do niektórych lub wszystkich odpowiednich stwierdzeń, niezależnie od istniejącej kontroli organizacji usługowej. Jeśli jednostka korzystająca z organizacji usługowej korzysta, na przykład, z organizacji usługowej w celu przetwarzania transakcji płacowych, może ustanowić kontrole przekazywania i przyjmowania informacji o wynagrodzeniach w celu zapobieżenia lub wykrycia istotnych zniekształceń. Kontrole te mogą obejmować:
- porównanie danych przekazanych do organizacji usługowej z informacjami zawartymi w raportach otrzymanych od tej organizacji po przetworzeniu danych,
 - ponowne przeliczenie przykładowych kwot wynagrodzeń pod względem poprawności obliczeń oraz przegląd całkowitej kwoty wynagrodzeń pod kątem racjonalności.
- A.13. W takiej sytuacji biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przeprowadzić testy kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej nad procesem przetwarzania wynagrodzeń, które zapewnią mu podstawę do wyciągnięcia wniosku, że kontrole jednostki działają skutecznie w odniesieniu do stwierdzeń związanych z transakcjami wynagrodzeń.
- A.14. Jak wskazano w MSB 315 (zmienionym)⁷, w odniesieniu do niektórych rodzajów ryzyka, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stwierdzić, że uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wyłącznie na podstawie procedur badania wiarygodności, nie jest możliwe ani wykonalne w praktyce. Ryzyko takie może odnosić się do niedokładnych lub niekompletnych księgowania rutynowych i znaczących grup transakcji i sald kont, których cechą charakterystyczną jest często wysoce zautomatyzowany proces przetwarzania, dający niewielką lub nie dający żadnej możliwości ręcznego skorygowania. Takie

⁷ MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.

charakterystyczne zautomatyzowane przetwarzanie może w szczególności mieć miejsce, gdy jednostka korzystająca z organizacji usługowej korzysta z organizacji usługowych. W takich przypadkach kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej nad takimi ryzykami mają znaczenie dla badania i biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobowiązany do uzyskania zrozumienia i oceny takich kontroli, zgodnie z paragrafem 9 i 10 niniejszego standardu.

Dalsze procedury, gdy nie można uzyskać wystarczającego zrozumienia w jednostce korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 10)

A.15. Następujące kwestie mogą wpływać na decyzję biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej o tym, które procedury określone w paragrafie 12, pojedynczo lub w połączeniu z innymi, należy przeprowadzić w celu uzyskania informacji niezbędnych do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w związku z korzystaniem przez tą jednostkę z organizacji usługowej:

- wielkość jednostki korzystającej z organizacji usługowej jak i wielkość organizacji usługowej,
- złożoność transakcji w jednostce korzystającej z organizacji usługowej i złożoność usług świadczonych przez organizację usługową,
- lokalizacja organizacji usługowej (na przykład, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może zdecydować się na skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia procedur w jednostce usługowej w jego imieniu, jeśli organizacja usługowa znajduje się w odległej lokalizacji),
- czy można oczekiwać, że procedura(-y) skutecznie zapewnią biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz
- rodzaj powiązań pomiędzy jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową.

A.16. Organizacja usługowa może zaangażować swojego biegłego rewidenta do sporządzenia raportu zawierającego opis oraz model jej kontroli (raport typu 1) lub opis oraz model kontroli i jej skuteczności działania (raport typu 2). Raporty typu 1 lub 2 mogą być przygotowane na podstawie Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3402⁸ lub na podstawie standardów zatwierdzonych przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy (która może określać je różnymi nazwami, takimi jak raporty typu A lub typu B).

A.17. Dostępność raportu typu 1 lub 2 zależy generalnie od tego, czy umowa pomiędzy organizacją usługową a jednostką korzystającą z organizacji usługowej zawiera klauzulę na temat przygotowania takiego raportu przez organizację usługową. Organizacja usługowa może również zdecydować się ze względów praktycznych na udostępnienie raportu typu 1 lub 2 jednostkom korzystającym z organizacji usługowej. Jednakże, w niektórych przypadkach, raport typu 1 lub 2 może nie być dostępny dla tych jednostek.

A.18. W pewnych okolicznościach jednostka korzystająca z organizacji usługowej może przenieść jedną lub więcej swoich znaczących jednostek biznesowych lub funkcji takich, jak pełne planowanie podatkowe oraz zapewnianie zgodności, finanse i rachunkowość lub controlling do

⁸ MSUA 3402 „Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych”.

jednej lub więcej organizacji usługowych. Ponieważ raport na temat kontroli w organizacji usługowej może w takich okolicznościach nie być dostępny, najbardziej skuteczną procedurą, jaką biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może zastosować w celu zrozumienia systemu kontroli organizacji usługowej, może być jej odwiedzenie, ponieważ prawdopodobnie istnieje bezpośrednia relacja między kierownictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej a kierownictwem organizacji usługowej.

- A.19. Do przeprowadzenia procedur, które dostarczą koniecznych informacji o odpowiednich kontrolach organizacji usługowej może być wykorzystany inny biegły rewident. Jeśli raport typu 1 lub typu 2 został przygotowany, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może wykorzystać biegłego rewidenta organizacji usługowej do przeprowadzenia tych procedur, ponieważ ma on aktualne powiązania z organizacją usługową. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wykorzystujący pracę innego biegłego rewidenta, może uznać za przydatne wytyczne z MSB 600⁹, ponieważ dotyczą one zrozumienia innego biegłego rewidenta (w tym niezależności i zawodowych kompetencji biegłego rewidenta), zaangażowania w pracę innego biegłego rewidenta przy planowaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu takiej pracy, oraz w ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.
- A.20. Jednostka może korzystać z organizacji usługowej, która z kolei korzysta z organizacji podwykonawczej w celu świadczenia niektórych usług na rzecz jednostki korzystającej z organizacji usługowej, które są częścią jej systemu informacyjnego mającego znaczenie dla sprawozdawczości finansowej. Organizacja podwykonawcza może być oddzielną jednostką od organizacji usługowej lub też może być z nią powiązana. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może być zobowiązany, aby sprawdzić kontrole organizacji podwykonawczej. W przypadku gdy korzysta się z jednej lub więcej organizacji podwykonawczych, relacja między działaniami jednostki korzystającej z organizacji usługowej i działaniami organizacji usługowej jest poszerzona o relacje między jednostką korzystającą z organizacji usługowej, organizacją usługową i organizacjami podwykonawczymi. Poziom tej relacji, jak również rodzaj i istotność transakcji przetwarzanych przez organizację usługową oraz organizacje podwykonawcze stanowią najważniejsze czynniki, które ma rozważyć biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, ustalając znaczenie kontroli organizacji usługowej oraz organizacji podwykonawczej dla kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Wykorzystanie raportu typu 1 lub typu 2 jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 13-14)

- A.21. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skierować zapytania dotyczące biegłego rewidenta organizacji usługowej do organizacji zawodowej lub do innych praktyków, jak również sprawdzić, czy biegły rewident organizacji usługowej podlega nadzorowi ze strony organów regulacyjnych. Biegły rewident organizacji usługowej może wykonywać praktykę zawodową w systemie prawnym, gdzie stosowane są różne standardy w odniesieniu do raportów na temat kontroli organizacji usługowej i biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może uzyskać informacje o standardach wykorzystywanych przez

⁹ MSB 600 „Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)” paragraf 2 mówi: „Biegły rewident może uznać niniejszy MSB, dostosowany w miarę potrzeb do danych okoliczności, za przydatny również wtedy, gdy biegły rewident angażuje innych biegłych rewidentów do badania sprawozdań finansowych, które nie są sprawozdaniami finansowymi grupy”. Zob. także paragraf 19 MSB 600.

biegłego rewidenta organizacji usługowej od organizacji ustanawiającej takie standardy.

A.22. Raport typu 1 lub typu 2, łącznie z informacjami o jednostce korzystającej z organizacji usługowej, może pomóc biegłemu rewidentowi tej jednostki w zrozumieniu:

- (a) aspektów kontroli organizacji usługowej, które mogą wpływać na przetwarzanie transakcji jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym wykorzystania organizacji podwykonawczych,
- (b) przepływu ważnych transakcji przez organizację usługową w celu określenia miejsc, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
- (c) celów kontroli organizacji usługowej, które mają znaczenie dla stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz
- (d) czy kontrola w organizacji usługowej jest wystarczająco zaprojektowana i wdrożona w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania błędów w procesie przetwarzania, które mogłyby skutkować istotnymi zniekształceniami sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Raport typu 1 lub typu 2 może pomóc biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w uzyskaniu wystarczającego zrozumienia umożliwiającego identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Raport typu 1, nie zapewnia jednak żadnego dowodu skuteczności działania odpowiednich kontroli.

A.23. Raport typu 1 lub typu 2, który jest sporządzany na dzień lub za okres znajdujący się poza okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, może pomóc biegłemu rewidentowi tej jednostki we wstępnym zrozumieniu kontroli wdrożonych przez organizację usługową, jeśli raport ten jest uzupełniony przez dodatkowe, bieżące informacje pochodzące z innych źródeł. Jeśli opis kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który poprzedza początek badanego okresu, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przeprowadzić procedury w celu uaktualnienia informacji zawartych w raporcie typu 1 lub typu 2, takie jak:

- omówienie zmian w organizacji usługowej z pracownikami jednostki korzystającej z organizacji usługowej, którym zmiany takie mogłyby być znane,
- przejrzenie bieżącej dokumentacji oraz korespondencji przygotowanej przez organizację usługową lub
- omówienie zmian z pracownikami organizacji usługowej.

Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 15)

A.24. To czy korzystanie z organizacji usługowej zwiększa w jednostce korzystającej z organizacji usługowej ryzyko istotnego zniekształcenia zależy od rodzaju świadczonych usług oraz kontroli tych usług; w niektórych przypadkach, korzystanie z organizacji usługowej może obniżyć w jednostce korzystającej z organizacji usługowej ryzyko istotnego zniekształcenia, szczególnie jeśli jednostka korzystająca z organizacji usługowej nie posiada wystarczającej wiedzy koniecznej do podejmowania niektórych działań, takich jak inicjowanie, przetwarzanie i rejestrowanie transakcji lub nie posiada wystarczających zasobów (na przykład systemu IT).

A.25. Jeśli organizacja usługowa prowadzi istotną część ksiąg rachunkowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, bezpośredni dostęp do tych ksiąg może być niezbędny w celu

umożliwienia biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania działania kontroli odnośnie tych ksiąg lub potwierdzenia transakcji lub sald w nich zawartych, lub obu tych kwestii. Dostęp taki może obejmować fizyczną inspekcję ksiąg w siedzibie organizacji usługowej lub przegląd ksiąg w formie elektronicznej w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, lub w innej lokalizacji bądź obydwie te sposoby. Jeśli bezpośredni dostęp jest możliwy w formie elektronicznej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może tym samym uzyskać dowody odpowiedniości kontroli prowadzonych przez organizację usługową nad kompletnością i rzetelnością danych jednostki korzystającej z organizacji usługowej, za które organizacja usługowa jest odpowiedzialna.

A.26. Określając charakter i zakres, w jakim dowody badania mają być uzyskane w odniesieniu do sald zaprezentowanych aktywów lub transakcji podejmowanych przez organizację usługową w imieniu jednostki korzystającej z jej usług, następujące procedury mogą być rozważone przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej:

- (a) sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej: wiarygodność tego źródła informacji jest określana przez rodzaj i zakres ksiąg rachunkowych oraz związanych z nimi dokumentów posiadanych przez jednostkę usługową. W niektórych przypadkach, jednostka korzystająca z organizacji usługowej może nie prowadzić niezależnych szczegółowych zapisów lub dokumentacji w odniesieniu do specyficznych transakcji podejmowanych w jej imieniu,
- (b) sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez organizację usługową: dostęp biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej do ksiąg organizacji usługowej może być elementem przyjętych umownych ustaleń pomiędzy tą jednostką i organizacją usługową. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może również skorzystać z usług innego biegłego rewidenta, który w jego imieniu może uzyskać dostęp do ksiąg jednostki prowadzonych przez organizację usługową,
- (c) uzyskanie potwierdzenia sald i transakcji od organizacji usługowej: jeśli jednostka korzystająca z organizacji usługowej prowadzi niezależną ewidencję sald i transakcji, uzyskane od organizacji usługowej potwierdzenie zapisów jednostki może stanowić wiarygodny dowód badania odnośnie istnienia transakcji i aktywów. Na przykład, jeśli korzysta się z wielu organizacji usługowych, takich jak zarządzający inwestycjami oraz powiernik (depozytariusz) i organizacje usługowe prowadzą niezależną ewidencję, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może potwierdzić z nimi salda w celu porównania tych informacji z niezależną ewidencją jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Jeśli jednostka nie prowadzi niezależnej ewidencji, informacje otrzymane jako potwierdzenia z organizacji usługowej są jedynie wyciągiem z zestawienia, które jest odzwierciedleniem ewidencji prowadzonej przez organizację usługową. Dlatego też, takie potwierdzenia same w sobie nie stanowią wiarygodnego dowodu badania. W takich okolicznościach, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może rozważyć, czy można zidentyfikować alternatywne źródło niezależnych dowodów,

- (d) przeprowadzenie analitycznych procedur w zakresie ewidencji prowadzonej przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej lub sprawozdań otrzymanych od organizacji usługowej: skuteczność analitycznych procedur będzie się prawdopodobnie różnić od stwierdzeń i będzie zależeć od zakresu i szczegółowości dostępnych informacji.

- A.27. Inny biegły rewident może przeprowadzić procedury, które będą w swojej istocie wiarygodne na potrzeby biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Takie zlecenie może przewidywać przeprowadzenie przez innego biegłego rewidenta procedur uzgodnionych przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej i jej biegłego rewidenta oraz przez organizację usługową i jej biegłego rewidenta. Wnioski uzyskane z procedur przeprowadzonych przez innego biegłego rewidenta są poddawane przeglądowi przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej w celu określenia, czy stanowią wystarczające i odpowiednie dowody badania. Dodatkowo, mogą istnieć wymagania nałożone przez władze rządowe lub poprzez zapisy umowne, które wymagają, aby biegły rewident organizacji usługowej przeprowadził zaprojektowane procedury wiarygodności. Wyniki zastosowania wymaganych procedur w odniesieniu do sald i transakcji przetwarzanych przez organizację usługową mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej jako część koniecznych dowodów potwierdzających jego opinię z badania. W takich okolicznościach, przydatne może się okazać porozumienie między biegłym rewidentem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i biegłym rewidentem organizacji usługowej, zawarte przed przeprowadzeniem procedur, określające dokumentację badania lub dostęp do dokumentacji badania, który zostanie zapewniony biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej.
- A.28. W pewnych okolicznościach, szczególnie wtedy, gdy jednostka korzystająca z organizacji usługowej przekazuje organizacji usługowej jedną lub wszystkie swoje funkcje finansowe, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może mieć do czynienia z sytuacją, gdy znacząca część dowodów badania znajduje się w organizacji usługowej. Konieczne może być przeprowadzenie w organizacji usługowej procedur wiarygodności przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej lub innego biegłego rewidenta działającego w jego imieniu. Biegły rewident organizacji usługowej może przekazać raport typu 2 i dodatkowo może przeprowadzić procedury wiarygodności w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Zaangażowanie innego biegłego rewidenta nie zmienia odpowiedzialności biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które staną się racjonalną podstawą wspomagającą jego opinię. W związku z tym rozważanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej co do tego, czy otrzymał wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz, czy należy przeprowadzić dalsze procedury wiarygodności obejmuje jego zaangażowanie lub uzyskanie informacji o kierunkach, nadzorze i wynikach procedur wiarygodności przeprowadzonych przez innego biegłego rewidenta.

Testy kontroli (Zob. par. 16)

- A.29. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobligowany przez MSB 330¹⁰ do zaprojektowania i przeprowadzenia testów kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania powiązanych kontroli w określonych okolicznościach. W kontekście organizacji usługowej wymóg ten ma zastosowanie, gdy:
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie (tj. biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza polegać na skuteczności działania kontroli organizacji usługowej przy

¹⁰ MSB 330, paragraf 8.

określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur wiarygodności) lub

- (b) procedury wiarygodności same lub w połączeniu z testami skuteczności działania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia.

A.30. Jeśli raport typu 2 nie jest dostępny, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej w celu zwrócenia się z prośbą, aby biegłemu rewidentowi organizacji usługowej zlecono dostarczenie raportu typu 2, które zawiera testy skuteczności działania odpowiednich kontroli lub też biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może wykorzystać innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur w organizacji usługowej, które przetestują skuteczność działania tych kontroli. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może także złożyć wizytę w organizacji usługowej i przeprowadzić testy odpowiednich kontroli, jeśli organizacja usługowa wyraża na to zgodę. Oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej organizacji usługowej opiera się na połączonych dowodach uzyskanych w wyniku prac innego biegłego rewidenta oraz jego własnych procedurach.

Wykorzystanie raportu typu 2, jako dowodu badania skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej (Zob. par. 17)

A.31. Raport typu 2 może mieć na celu zaspokojenie potrzeb kilku różnych biegłych rewidentów jednostek korzystających z organizacji usługowej, dlatego testy kontroli oraz wyniki opisane w raporcie biegłego rewidenta organizacji usługowej mogą nie być właściwe dla znaczących stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Odpowiednie testy kontroli i ich rezultaty podlegają ocenie w celu określenia, czy raport biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, które pomogą w oszacowaniu ryzyka przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. W takiej sytuacji, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może rozważyć następujące czynniki:

- (a) okres objęty testami kontroli oraz czas, który upłynął od przeprowadzenia testów kontroli,
- (b) zakres pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz usługi i procesy nią objęte, kontrole objęte testami oraz testy, które zostały przeprowadzone, a także sposób, w jaki przetestowane kontrole odnoszą się do kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz
- (c) wyniki tych testów kontroli oraz opinia biegłego rewidenta organizacji usługowej o skuteczności działania tych kontroli.

A.32. W odniesieniu do określonych stwierdzeń, im krótszy okres objęty konkretnym testem oraz im dłuższy czas, który upłynął od przeprowadzenia testu, tym mniej dowodów badania może zapewniać test. Porównując okres objęty raportem typu 2 z okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki może stwierdzić, że raport typu 2 oferuje mniej dowodów badania, jeżeli okres objęty raportem typu 2 i okres, w związku z którym biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza polegać na tym raporcie pokrywają się w niewielkim stopniu. Jeżeli ma to miejsce, raport typu 2 za poprzedni lub kolejny okres może zapewnić dodatkowe dowody badania. W innych przypadkach, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stwierdzić konieczność przeprowadzenia testów kontroli lub wykorzystać innego biegłego rewidenta do ich

przeprowadzenia w organizacji usługowej w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania tych kontroli.

A.33. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może również stanąć przed koniecznością uzyskania dodatkowych dowodów na temat istotnych zmian odnośnych kontroli organizacji usługowej, które miały miejsce poza okresem objętym raportem typu 2 lub określić dodatkowe procedury badania, które należy przeprowadzić. Istotne czynniki przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać na temat kontroli organizacji usługowej, które działały poza okresem objętym raportem biegłego rewidenta organizacji usługowej, mogą obejmować:

- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,
- określone kontrole, które były testowane w okresie śródrocznym oraz ich znaczące zmiany od czasu przeprowadzenia tych testów, w tym zmiany w systemie informacyjnym, przetwarzania jak również zmiany personelu,
- stopień, w jakim uzyskano dowody badania skuteczności działania tych kontroli,
- długość pozostałego okresu,
- zakres, w jakim biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach oraz
- skuteczność środowiska kontroli oraz monitorowania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

A.34. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane na przykład, przez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie monitorowania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

A.35. Jeśli okres, w którym biegły rewident organizacji usługowej przeprowadzał testowanie nie pokrywa się całkowicie z okresem sprawozdawczym jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki nie ma możliwości polegania na takich testach przy ustalaniu skuteczności jednostki korzystającej z organizacji usługowej, ponieważ testy te nie zapewniają dowodów badania skuteczności kontroli w bieżącym okresie, o ile nie zostaną przeprowadzone inne procedury.

A.36. W określonych okolicznościach, usługi świadczone przez organizację usługową mogą być zaprojektowane przy założeniu, że pewne kontrole zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej. Na przykład, usługi mogą być zaprojektowane przy założeniu, że w jednostce korzystającej z organizacji usługowej będą funkcjonować kontrole służące autoryzacji transakcji, zanim będą przesłane do organizacji usługowej w celu ich przetworzenia. W takiej sytuacji, opis kontroli organizacji usługowej może obejmować opis wspomagających kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej rozważa, czy te wspomagające kontrole jednostki mają znaczenie dla usług świadczonych przez organizację usługową.

A.37. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uważa, że raport biegłego rewidenta organizacji usługowej może nie zapewniać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na przykład, gdy raport taki nie zawiera opisu przeprowadzonych przez niego testów kontroli oraz ich rezultatów, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może uzupełnić swoje zrozumienie procedur przyjętych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej i ich rezultatów kontaktując się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki

korzystającej z organizacji usługowej i prosząc o przedyskutowanie z biegłym rewidentem organizacji usługowej zakresu i rezultatów jego prac. Również, jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uznaje za konieczne, może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej i poprosić, aby biegły rewident organizacji usługowej przeprowadził w niej procedury. Alternatywnie biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej lub na jego prośbę inny biegły rewident może przeprowadzić takie procedury.

- A.38. Raport typu 2 przygotowany przez biegłego rewidenta organizacji usługowej identyfikuje wyniki testów, w tym wyjątki oraz inne informacje, które mogłyby mieć wpływ na wnioski biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Wyjątki wskazane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej lub zmodyfikowana opinia w jego raporcie typu 2 nie oznaczają automatycznie, że raport typu 2 nie będzie użyteczny przy badaniu sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej w związku z oszacowaniem ryzyk istotnego zniekształcenia. Wyjątki takie, jak również kwestie powodujące modyfikację opinii w raporcie typu 2 biegłego rewidenta organizacji usługowej, są rozpatrywane przy ocenie przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej testowania kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej. Dokonując analizy wyjątków oraz kwestii powodujących modyfikację opinii, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może przedyskutować takie sprawy z biegłym rewidentem organizacji usługowej. Taka komunikacja uzależniona jest od kontaktu jednostki korzystającej z organizacji usługowej z organizacją usługową i otrzymania od organizacji usługowej zgody na taką komunikację.

Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania

- A.39. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobowiązany do pisemnego informowania w odpowiednim czasie zarówno kierownika jednostki, jak i osób sprawujących nadzór, o wszelkich słabościach rozpoznanych podczas badania¹¹. Biegły rewident jest również zobowiązany do terminowego informowania kierownictwa odpowiedniego szczebla o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, które według osądu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej są na tyle ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa¹². Zagadnienia, które biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może rozpoznać w trakcie badania i, o których może poinformować kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór w jednostce, obejmują:
- wszelkie rodzaje monitorowania kontroli, które mogły zostać wdrożone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej, w tym kontrole, które zidentyfikowano w wyniku otrzymania raportu typu 1 lub 2,
 - przypadki, w których wspomagające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zostały wymienione w raporcie typu 1 lub 2 i nie zostały wdrożone przez jednostkę,
 - kontrole, których wprowadzenie może być niezbędne w organizacji usługowej, a wydaje się, że nie zostały wprowadzone lub nie są szczegółowo objęte raportem typu 2.

¹¹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, paragrafy 9-10.

¹² MSB 265, paragraf 10.

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

A.40. Jeśli organizacja usługowa korzysta z usług organizacji podwykonawczej, raport biegłego rewidenta organizacji usługowej może obejmować lub pomijać odnośne cele kontroli organizacji podwykonawczej i powiązane kontrole w opisie systemu organizacji usługowej oraz w zakresie zlecenia biegłego rewidenta organizacji usługowej. Te dwie metody raportowania są znane odpowiednio jako metoda pełna i metoda niepełna. Jeśli raport typu 1 lub 2 nie obejmuje kontroli organizacji podwykonawczej, a usługi świadczone przez organizację podwykonawczą mają znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki zobowiązany jest zastosować wymogi niniejszego standardu do organizacji podwykonawczej. Rodzaj i zakres pracy, które musi przeprowadzić biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w odniesieniu do usług organizacji podwykonawczej, zależy od rodzaju i znaczenia tych usług na rzecz jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz znaczenia tych usług dla badania. Zastosowanie wymogów określonych w paragrafie 9 pomaga biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w określeniu wpływu organizacji podwykonawczej oraz rodzaju i zakresu pracy, jakie należy wykonać.

Oszustwa, nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji oraz nieskorygowane zniekształcenia związane z działalnością organizacji usługowej (Zob. par. 19)

A.41. Organizacja usługowa może być zobowiązana, na podstawie warunków umów z jednostkami korzystającymi z jej usług, do ujawnienia wpływających na jednostkę korzystającą z organizacji usługowej wszelkich przypadków oszustw, naruszenia przepisów prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń, które można przypisać kierownictwu lub pracownikom organizacji usługowej. Zgodnie z wymogami paragrafu 19 biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej kieruje zapytania do kierownictwa tej jednostki, czy organizacja usługowa poinformowała o takich sprawach i dokonuje oceny, czy zagadnienia, o których poinformowała organizacja usługowa, wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres jego dalszych procedur badania. W określonych okolicznościach, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może poprosić o dodatkowe informacje w celu dokonania takiej oceny oraz o skontaktowanie się z jednostką korzystającą z organizacji usługowej z organizacją usługową w celu otrzymania koniecznych informacji.

Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 20)

A.42. Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki, występuje ograniczenie zakresu badania. Taka sytuacja może wystąpić, gdy:

- biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową i nie ma podstawy dla zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia,
- oszacowanie ryzyka przeprowadzone przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej obejmuje oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie, jednak biegły rewident organizacji korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania tych kontroli lub
- wystarczające i odpowiednie dowody badania są dostępne jedynie z zapisów księgowych

OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI KORZYSTAJĄCEJ
Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ

przechowywanych w organizacji usługowej, a biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać bezpośredniego dostępu do tych zapisów.

To, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wydaje opinię z zastrzeżeniem bądź odstępuje od wyrażenia opinii, uzależnione jest od jego wniosków co do tego, czy możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny lub rozległy.

Odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej (Zob. par. 21-22)

- A.43. W niektórych przypadkach, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej odnosiło się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej, na przykład, dla celów przejrzystości w sektorze publicznym. W takich okolicznościach, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może stanąć przed koniecznością uzyskania zgody biegłego rewidenta organizacji usługowej na zamieszczenie takiego odniesienia.
- A.44. Fakt, że jednostka korzystająca z organizacji usługowej korzysta z organizacji usługowej, nie zmienia wynikającej z MSB odpowiedzialności biegłego rewidenta tej jednostki za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, będących racjonalną podstawą dla wsparcia opinii biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Z tego względu, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do raportu biegłego rewidenta organizacji usługowej, jako do raportu będącego w części podstawą jego opinii o sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Jeżeli jednak, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wyraża zmodyfikowaną opinię w związku z modyfikacją opinii w raporcie biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie zabrania się zamieszczenia odniesienia do raportu biegłego rewidenta organizacji usługowej, jeśli takie odniesienie pomaga w wyjaśnieniu powodów zmodyfikowania swojej opinii. W takich okolicznościach biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może potrzebować zgody biegłego rewidenta organizacji usługowej na zamieszczenie takiego odniesienia.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 402 *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 402 *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 402 *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 402 Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*,
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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