

*Załącznik nr 1.25 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 580

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 580

PISEMNE OŚWIADCZENIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 580
PISEMNE OŚWIADCZENIA
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-2
Pisemne oświadczenia jako dowody badania	3-4
Data wejścia w życie	5
Cele	6
Definicje	7-8
Wymogi	
Kierownictwo, które jest proszone o pisemne oświadczenia	9
Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa	10-12
Inne pisemne oświadczenia	13
Data i okres(y) objęte pisemnymi oświadczeniami	14
Postać pisemnych oświadczeń	15
Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie pisemnych oświadczeń, o które proszono	16-20
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Pisemne oświadczenia jako dowody badania	A1
Kierownictwo, które jest proszone o pisemne oświadczenia	A2-A6
Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa	A7-A9
Inne pisemne oświadczenia	A10-A13
Informowanie o kwocie prognozy	A14
Data i okres(y) objęte pisemnymi oświadczeniami	A15-A18
Postać pisemnych oświadczeń	A19-A21
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	A22
Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie pisemnych oświadczeń, o które proszono	A23-A27
Załącznik 1: Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń	
Załącznik 2: Przykład pisma oświadczającego	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 580 „Pisemne oświadczenia” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za uzyskanie podczas badania sprawozdań finansowych pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór.
2. W załączniku 1 wymienia się inne MSB zawierające szczególne wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń w określonych sprawach. Szczególne wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń zawarte w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia jako dowody badania

3. Dowody badania – są to informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta do sformułowania wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta¹. Oświadczenia pisemne są koniecznymi informacjami, których biegły rewident wymaga w związku z badaniem sprawozdań finansowych jednostki. Analogicznie zatem jak odpowiedzi na zapytania, także pisemne oświadczenia stanowią dowód badania (zob. par. A1).

¹ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 5(c).

4. Mimo iż pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, to nie stanowią one same przez się wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Także fakt, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązania się kierownictwa z jego odpowiedzialności lub na temat określonych stwierdzeń.

Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

6. Celem biegłego rewidenta jest:

(a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi,

(b) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdań finansowych lub określonych stwierdzeń w nim zawartych – za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSB oraz

(c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie przez kierownictwo lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident prosił.

Definicje

7. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

Pisemne oświadczenie – złożona biegłemu rewidentowi pisemna deklaracja kierownictwa służąca potwierdzeniu pewnych zagadnień lub wsparciu innych dowodów badania. W tym rozumieniu pisemnymi oświadczeniami nie są sprawozdania finansowe, zawarte w nich stwierdzenia lub stanowiące ich podstawę księgi i zapisy.

8. Na potrzeby niniejszego standardu termin „kierownictwo” oznacza „kierownictwo oraz – jeśli to zasadne – osoby sprawujące nadzór”. Ponadto w przypadku ramowych założeń przewidujących rzetelną prezentację, kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelne przedstawienie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub za sporządzenie sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Wymogi

Kierownictwo, które jest proszone o pisemne oświadczenia

9. Biegły rewident zwraca się² z prośbą o pisemne oświadczenia do kierownictwa stosownie do jego odpowiedzialności za sprawozdania finansowe i posiadanej wiedzy w sprawach, których oświadczenia dotyczą (zob. par. A2-A6).

Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa

Sporządzanie sprawozdań finansowych

10. Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie wywiązania się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania³ (zob. par. A7-A9, A14, A22).

Przekazywane informacje i kompletność transakcji

² 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 przywidziany w danym MSB.

³ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(b)(i).

11. Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie, że: (a) przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwiło dostęp zgodnie z warunkami zlecenia badania⁴ oraz (b) wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych (zob. par. A7-A9, A14, A22).

Opis odpowiedzialności kierownictwa w pisemnych oświadczeniach

12. Odpowiedzialność kierownictwa opisuje się w pisemnych oświadczeniach, o których mowa w paragrafach 10 i 11, w taki sposób, w jaki określają ją warunki zlecenia badania.

Inne pisemne oświadczenia

13. Także inne MSB wymagają od biegłego rewidenta zwrócenia się z prośbą o pisemne oświadczenia. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że oprócz wymaganych oświadczeń, konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń na poparcie innych dowodów badania dotyczących sprawozdań finansowych lub jednego lub więcej zawartych w nim poszczególnych stwierdzeń, to prosi on o takie inne pisemne oświadczenia (zob. par. A10-A13, A14, A22).

Data i okres(y) objęte pisemnymi oświadczeniami

14. Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu(ów) objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta (zob. par. A15-A18).

Postać pisemnych oświadczeń

15. Pisemne oświadczenia powinny mieć postać pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta. Jeżeli prawo lub regulacje wymagają od kierownictwa złożenia na piśmie publicznych deklaracji dotyczących jego odpowiedzialności a biegły rewident stwierdza, że taka deklaracja zapewnia uzyskanie niektórych lub wszystkich oświadczeń, o których mowa w paragrafach 10 lub 11, to odnośne sprawy, których takie oświadczenia dotyczą, nie muszą być objęte pismem oświadczającym (zob. par. A19-A21).

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie pisemnych oświadczeń, o które proszono

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń

16. Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości co do kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź przywiązania do tych wartości lub ich przestrzegania, ustala skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności (zob. par. A24-A25).

17. W szczególności, jeśli pisemne oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania, biegły rewident przeprowadza procedury badania próbując wyjaśnić sprawę. Jeżeli sprawa pozostaje niewyjaśniona, biegły rewident weryfikuje ocenę kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź jego przywiązanie do tych wartości lub ich przestrzeganie oraz ustala skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności (zob. par. A23).

18. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że pisemne oświadczenia nie są wiarygodne, to podejmuje odpowiednie działania, łącznie z ustaleniem ich możliwych skutków dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 705⁵, mając na uwadze wymóg określony w paragrafie 20 niniejszego MSB.

Niezłożenie pisemnych oświadczeń, o które proszono

19. Jeżeli kierownictwo nie dostarcza jednego lub więcej pisemnych oświadczeń, o które proszono, to biegły rewident:

- (a) omawia sprawę z kierownictwem,
- (b) weryfikuje ocenę prawości kierownictwa oraz ocenia skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności oraz
- (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym ustala ich możliwe skutki dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705, mając na uwadze wymóg określony w paragrafie 20 niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia o odpowiedzialności kierownictwa

20. Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z badania na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 705, jeżeli:

⁴ MSB 210, paragraf 6(b)(iii).

⁵ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

(a) biegły rewident stwierdza, że wątpliwości co do prawości kierownictwa wystarczają do tego, aby określone w paragrafach 10 i 11 pisemne oświadczenia nie były wiarygodne lub

(b) kierownictwo nie składa pisemnych oświadczeń wymaganych w myśl paragrafów 10 i 11 (zob. par. A26-A27).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Pisemne oświadczenia jako dowody badania (zob. par. 3)

A1. Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania. Jeżeli kierownictwo modyfikuje lub nie składa pisemnych oświadczeń, o które było proszone, to może to uczulić biegłego rewidenta na możliwość występowania jednej lub więcej znaczących spraw. Prośba o pisemne a nie ustne oświadczenia może ponadto w wielu przypadkach skłonić kierownictwo do bardziej skrupulatnej analizy takich spraw, co polepsza jakość oświadczeń.

Kierownictwo, które jest proszone o pisemne oświadczenia (zob. par. 9)

A2. O pisemne oświadczenia prosi się osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych. Mogą to być różne osoby w zależności od struktury zarządczej jednostki oraz odnośnych przepisów prawa i regulacji, jednak to kierownictwo (a nie osoby sprawujące nadzór) są często stroną odpowiedzialną. O pisemne oświadczenia może z tej przyczyny być proszony szef organu wykonawczego i szef finansowy jednostki lub inne osoby będące ich odpowiednikami, które w jednostce nie mają takich tytułów. W pewnych jednak okolicznościach inne strony, takie jak osoby sprawujące nadzór, są także odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych.

A3. Ze względu na odpowiedzialność za sporządzanie sprawozdań finansowych i odpowiedzialność za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki, od kierownictwa oczekuje się posiadania wystarczającej wiedzy na temat procesu sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych przez jednostkę i zawartych w nich stwierdzeń, których mają dotyczyć pisemne oświadczenia.

A4. W niektórych jednak przypadkach kierownictwo może postanowić o skierowaniu zapytań do innych osób uczestniczących w sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych i zawartych w nich stwierdzeń, w tym osób o specjalistycznej wiedzy dotyczącej spraw, w związku z którymi proszono o pisemne oświadczenia. Osobami tymi mogą być:

- aktuariusz odpowiedzialny za aktuarialne szacunki księgowo,
- inżynierowie posiadający specjalistyczną wiedzę odpowiedzialni za wycenę zobowiązań z tytułu środowiska naturalnego,
- doradca wewnętrzny, który może przedstawić informacje kluczowe dla ustalenia rezerw na roszczenia prawne.

A5. W niektórych przypadkach kierownictwo może zamieścić w pisemnych oświadczeniach sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z jego najlepszą wiedzą i przekonaniem. Racjonalne jest, aby biegły rewident zaakceptował takie sformułowania, o ile jest przekonany, że oświadczenia składają osoby w odpowiednim zakresie odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami.

A6. Aby zaakcentować potrzebę przedstawiania przez kierownictwo uzasadnionych oświadczeń, biegły rewident może prosić kierownictwo o zamieszczenie w pisemnych oświadczeniach potwierdzenia, że kierownictwo skierowało zapytania, które uznało za odpowiednie dla umożliwienia mu przedstawienia pisemnych oświadczeń, o które jest proszone. Nie oczekuje się, aby takie zapytania wymagały zastosowania wewnętrznego formalnego procesu wykraczającego poza procesy już ustalone przez jednostkę.

Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa (zob. par. 10-11)

A7. Dowody badania uzyskane na temat tego, że kierownictwo wywiązało się ze swojej odpowiedzialności, o której mowa w paragrafach 10 i 11, nie są wystarczające bez uzyskania potwierdzenia kierownictwa, że jest ono przekonane, że w pełni wywiązało się ze swojej odpowiedzialności. Wynika to z faktu, że biegły rewident nie jest zdolny ocenić – na podstawie wyłącznie innych dowodów badania – czy kierownictwo sporządziło i zaprezentowało sprawozdania finansowe i przekazało biegłemu rewidentowi informacje zgodnie z uznaniem i zrozumieniem swojej odpowiedzialności. Na przykład biegły rewident nie mógłby stwierdzić, że kierownictwo przedstawiło mu wszystkie odpowiednie informacje zgodnie z warunkami zlecenia badania, bez zadania pytania i otrzymania potwierdzenia, że zostały mu przedstawione takie informacje.

A8. Pisemne oświadczenia, o których mowa w paragrafach 10 i 11, odwołują się do zgodnego z warunkami zlecenia badania uznania i zrozumienia przez kierownictwo swojej odpowiedzialności dzięki poproszeniu kierownictwa o potwierdzenie wywiązania się z tej odpowiedzialności. Biegły rewident może też zwrócić się do

kierownictwa o ponowne potwierdzenie w pisemnych oświadczeniach uznania i zrozumienia swojej odpowiedzialności. Jest to praktyka powszechna w niektórych systemach prawnych, i może być szczególnie odpowiednia wtedy, gdy:

- osoby, które w imieniu jednostki podpisały warunki zlecenia badania, nie ponoszą już odnośnej odpowiedzialności,
- warunki zlecenia badania zostały ustalone w poprzednich latach,
- pojawiły się sygnały wskazujące, że kierownictwo niewłaściwie rozumie swoją odpowiedzialność lub
- zmiany okoliczności sprawiają, że takie postępowanie jest zasadne.

Stosownie do wymogu MSB 210⁶ takie ponowne potwierdzenie uznania i zrozumienia przez kierownictwo swojej odpowiedzialności nie może nastąpić zgodnie z „najlepszą wiedzą i przekonaniem kierownictwa” (jak to omówiono w paragrafie A5 niniejszego standardu).

Szczególne uwagi dotyczące jednostek sektora publicznego

A9. Zadanie (mandat) badania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego może być szersze niż badanie innych jednostek. W konsekwencji, przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownictwa, zgodnie z którą jest przeprowadzane badanie sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego, może uzasadniać dodatkowe pisemne oświadczenia. Mogą one obejmować pisemne oświadczenia potwierdzające, że transakcje i zdarzenia zostały przeprowadzone zgodnie z prawem, regulacjami lub wymogami władz.

Inne pisemne oświadczenia (zob. par. 13)

Dodatkowe pisemne oświadczenia na temat sprawozdań finansowych

A10. Oprócz pisemnych oświadczeń, o których mowa w paragrafie 10, biegły rewident może uznać za konieczne poproszenie o inne pisemne oświadczenia dotyczące sprawozdań finansowych. Takie pisemne oświadczenia mogą uzupełniać pisemne oświadczenia, o których mowa w paragrafie 10, ale nie stanowią ich części. Oświadczenia te mogą dotyczyć następujących obszarów:

- czy wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości są odpowiednie oraz
- czy poniżej wymienione zagadnienia, jeśli są odpowiednie w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi założeniami:
 - plany lub zamiary, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań,
 - zobowiązania zarówno istniejące, jak i warunkowe,
 - tytuł własności lub kontrola nad aktywami, poręczenia lub obciążenia aktywów oraz aktywa zastawione jako zabezpieczenie oraz
 - wymogi prawa, regulacji i ustalenia umów, które mogą wpływać na sprawozdania finansowe, w tym ich nieprzestrzeżenie.

Dodatkowe pisemne oświadczenia na temat informacji przekazanych biegłemu rewidentowi

A11. Oprócz pisemnych oświadczeń, o których mowa w paragrafie 11, biegły rewident może uznać za konieczne poproszenie kierownictwa o pisemne oświadczenie, że przekazało mu wszystkie informacje na temat słabości kontroli wewnętrznej, których kierownictwo jest świadome.

Pisemne oświadczenia na temat specyficznych stwierdzeń

A12. Uzyskując dowody lub oceniając osądy oraz zamiary, biegły rewident może wziąć pod uwagę jeden lub więcej z poniższych czynników:

- historię jednostki w zakresie wykonania zgłoszonych wcześniej zamiarów,
- powody, dla których jednostka wybiera określony kierunek działań,
- zdolność jednostki do realizowania określonego kierunku działań,
- istnienie lub brak innych informacji, które mogły zostać uzyskane podczas badania i mogą być niespójne z osądem lub zamiarem kierownictwa.

A13. Biegły rewident może też uznać za konieczne poproszenie kierownictwa o pisemne oświadczenie dotyczące określonych stwierdzeń sprawozdań finansowych, w szczególności, aby poprzeć na podstawie innych dowodów badania uzyskane zrozumienie przez biegłego rewidenta osądów lub zamiarów kierownictwa związanych z określonym stwierdzeniem lub dotyczących jego kompletności. Na przykład, jeśli zamiary kierownictwa są ważne dla sposobu wyceny inwestycji, może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania bez pisemnych oświadczeń kierownictwa na temat jego zamiarów. Mimo, iż takie pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, nie dostarczają same przez się wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego stwierdzenia.

⁶ MSB 210, paragraf 6(b).

Informowanie o kwocie progu (zob. par. 10-11, 13)

A14. MSB 450 wymaga, aby biegły rewident kumulował rozpoznane podczas badania zniekształcenia, inne aniżeli oczywiście mało ważne⁷. Biegły rewident może ustalić próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście mało ważne. W ten sam sposób biegły rewident może rozważyć przedstawienie kierownictwu takiego progu na potrzeby pisemnych oświadczeń, o które poproszono.

Data i okres(y) objęte pisemnymi oświadczeniami (zob. par. 14)

A15. Pisemne oświadczenia są niezbędnymi dowodami badania, dlatego opinia z badania nie może być wyrażona, a sprawozdanie biegłego rewidenta nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń. Ponadto, ponieważ biegłego rewidenta interesują zdarzenia, które nastąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta i mogą wymagać dokonania poprawki lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, pisemne oświadczenia powinny mieć datę możliwie najbliższą dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejszą od tej daty.

A16. W pewnych okolicznościach odpowiednio może być uzyskanie przez biegłego rewidenta pisemnych oświadczeń na temat określonego stwierdzenia sprawozdań finansowych. W takim przypadku może być niezbędne poproszenie o aktualizację pisemnego oświadczenia podczas badania.

A17. Pisemne oświadczenia dotyczą wszystkich okresów objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta, dlatego kierownictwo powinno ponownie potwierdzić, że pisemne oświadczenia złożone w związku z wcześniejszymi okresami, są nadal aktualne. Biegły rewident oraz kierownictwo mogą uzgodnić formę pisemnego oświadczenia aktualizującego pisemne oświadczenia dotyczące wcześniejszych okresów poprzez wskazanie, czy zaszły jakiegokolwiek zmiany dotyczące tych pisemnych oświadczeń, a jeśli tak, to jakie.

A18. Może zaistnieć sytuacja, że obecne kierownictwo nie sprawowało swych funkcji przez cały okres objęty sprawozdaniem biegłego rewidenta. Osoby z tego kierownictwa mogą twierdzić, że nie są w stanie przedstawić niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, ponieważ nie sprawowały obecnego stanowiska w tych okresach. Fakt taki nie umniejsza jednak odpowiedzialności tych osób za sprawozdania finansowe jako całość. Dlatego wymóg, że biegły rewident powinien prosić te osoby o pisemne oświadczenia obejmujące całość odnośnego okresu (okresów), pozostaje bez zmiany.

Postać pisemnych oświadczeń (zob. par. 15)

A19. Wymaga się, aby pisemne oświadczenia były włączone do pisma oświadczającego kierowanego do biegłego rewidenta. W niektórych systemach prawnych kierownictwo może jednak być zobowiązane przepisami prawa lub regulacji do wydania pisemnej publicznej deklaracji na temat swojej odpowiedzialności. Chociaż deklaracje takie mają charakter oświadczeń dla użytkowników sprawozdań finansowych lub właściwych organów, biegły rewident może zdecydować, że jest to właściwa forma niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, o których mowa w paragrafie 10 lub 11. Dlatego odnośne zagadnienia przedstawione w takiej deklaracji nie wymagają uwzględnienia w piśmie oświadczającym. Na decyzję biegłego rewidenta mogą wpływać następujące czynniki:

- czy deklaracja zawiera potwierdzenie wywiązania się z odpowiedzialności, o której mowa w paragrafach 10 i 11,
- czy deklaracja jest wydana lub zatwierdzona przez osoby, które biegły rewident prosi o odnośne pisemne oświadczenia,
- czy egzemplarz deklaracji dostarczono biegłemu rewidentowi w dniu możliwie najbardziej bliskim dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejszym od tej daty (zob. par. 14).

A20. Formalna deklaracja zgodności z przepisami prawa lub regulacji lub aprobaty sprawozdań finansowych nie zawiera informacji wystarczających dla biegłego rewidenta, aby mógł uznać, że świadomie zostały mu przekazane wszystkie niezbędne oświadczenia. Określenie odpowiedzialności kierownictwa w przepisach prawa lub regulacjach nie stanowi także substytutu wymaganych pisemnych oświadczeń.

A21. Załącznik 2 przedstawia przykład pisma oświadczającego.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (zob. par. 10-11, 13)

A22. MSB 260 wymaga od biegłego rewidenta, aby komunikował się z osobami sprawującym nadzór na temat pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident poprosił kierownictwo⁸.

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie pisemnych oświadczeń, o które proszono

⁷ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragraf 5.

⁸ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 16(c)(ii).

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń (zob. par. 16-17)

A23. W przypadku rozpoznanych niespójności między jednym lub więcej pisemnymi oświadczeniami a dowodami badania uzyskanymi z innego źródła, biegły rewident może rozważyć, czy ocena ryzyka jest nadal odpowiednia, a jeśli nie, to zaktualizować ocenę ryzyka i ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka.

A24. Wątpliwości co do kompetencji, prawości, wartości etycznych i rzetelności kierownictwa bądź jego przywiązania do tych wartości lub ich przestrzegania mogą skłonić biegłego rewidenta do stwierdzenia, iż ryzyko minięcia się z prawdą przez kierownictwo w sprawozdaniach finansowych jest takie, że nie pozwala ono na przeprowadzenie badania. W przypadku takim biegły rewident może rozważyć wycofanie się z wykonania zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji, chyba że osoby sprawujące nadzór zastosują odpowiednie działania naprawcze. Środki takie mogą jednak nie wystarczać do tego, aby biegły rewident mógł wydać niezmodyfikowaną opinię z badania.

A25. MSB 230 wymaga od biegłego rewidenta udokumentowania znaczących spraw pojawiających się podczas badania, dotyczących ich wniosków oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy formułowaniu tych wniosków⁹. Biegły rewident może rozpoznać znaczące kwestie związane z kompetencjami, prawością, wartościami etycznymi lub rzetelnością kierownictwa, bądź jego przywiązaniem do tych wartości lub ich przestrzegania, ale mimo to uznać, że pisemne oświadczenia są wiarygodne. W przypadku takim znaczącą sprawą jest dokumentowanie zgodnie z MSB 230 (przekształconym).

Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa (zob. par. 20)

A26. Jak wyjaśniono w paragrafie A7 biegły rewident nie jest w stanie ocenić – wyłącznie na podstawie innych dowodów badania – czy kierownictwo wywiązało się z odpowiedzialności, o której mowa w paragrafach 10 i 11. Dlatego, jeżeli w myśl paragrafu 20(a) biegły rewident stwierdzi, że pisemne oświadczenia na temat tych spraw nie są wiarygodne lub kierownictwo nie złożyło pisemnych oświadczeń, o które było proszone, to nie ma on możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Możliwe skutki tego dla sprawozdań finansowych są rozległe i nie ograniczają się do specyficznych elementów, rachunków czy pozycji sprawozdań finansowych. MSB 705 wymaga w takich okolicznościach od biegłego rewidenta odstąpienia od wyrażania opinii z badania sprawozdań finansowych¹⁰.

A27. Pisemne oświadczenie zmodyfikowane w stosunku do oświadczenia, o które biegły rewident prosił, niekoniecznie oznacza, że kierownictwo nie złożyło pisemnego oświadczenia. Tym niemniej przyczyny takiej modyfikacji mogą wpłynąć na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta, np.:

- pisemne oświadczenie kierownictwa, że wywiązało się ze swojej odpowiedzialności związanej ze sporządzaniem sprawozdań finansowych może stwierdzać, że kierownictwo jest przekonane, iż z wyjątkiem istotnej niezgodności z określonym wymogiem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdania finansowe zostały sporządzone stosownie do tych założeń. Wymóg określony w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ biegły rewident uznał, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Tym niemniej biegły rewident musi rozważyć wpływ tej niezgodności na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705,

- pisemne oświadczenie o odpowiedzialności kierownictwa za przedstawienie biegłemu rewidentowi wszystkich odpowiednich informacji zgodnie z warunkami zlecenia badania może stwierdzać, że kierownictwo jest przekonane, iż z wyjątkiem informacji zniszczonych przez pożar, przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie informacje. Wymóg określony w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ biegły rewident uznał, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Tym niemniej biegły rewident musi rozważyć wpływ braku informacji zniszczonych podczas pożaru na sprawozdania finansowe oraz na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705.

Załącznik 1
(zob. par. 2)

Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik wskazuje – w innych MSB mających zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później – zawierające szczególne wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń w określonych sprawach. Lista nie zwalnia od rozważenia wymogów powiązanych z nimi zastosowań oraz innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

⁹ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8(c) i 10.

¹⁰ MSB 705, paragraf 9.

MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw” – paragraf 39.

MSB 250 „Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” – paragraf 16.

MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” – paragraf 14.

MSB 501 „Dowody badania – uwagi szczególne dotyczące wybranych pozycji” paragraf 12.

MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 22.

MSB 550 „Podmioty powiązane” – paragraf 26.

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9.

MSB 570 „Kontynuacja działalności” – paragraf 16(e).

MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdań finansowych” – paragraf 9.

Załącznik 2
(zob. par. A23)

Przykład pisma oświadczającego

Poniższe przykładowe pismo zawiera pisemne oświadczenia wymagane przez niniejszy i inne MSB mające zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później. W przykładzie przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); wymóg zawarty w MSB 570¹¹ (przekształconym) dotyczący uzyskania pisemnych oświadczeń nie ma zastosowania, nie mają też miejsca odstępstwa od wymaganych pisemnych oświadczeń. W przypadku wystąpienia odstępstw, oświadczenia powinny zostać zmodyfikowane w celu odzwierciedlenia tych odstępstw.

(Blankiet firmowy jednostki)

(Do biegłego rewidenta)

(Data)

Niniejsze pismo oświadczające składamy w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdań finansowych spółki ABC za rok kończący się 31 grudnia 20XX r.¹², mającym na celu wyrażenie opinii, czy sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazują rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że (zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, po zapytaniach uznanych przez nas za niezbędne w celu odpowiedniego poinformowania nas samych):

Sprawozdania finansowe

- Wywiązaliśmy się z naszej odpowiedzialności za sporządzenie, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, sprawozdań finansowych, zgodnie z warunkami zlecenia badania z dnia [podać datę]; w szczególności, sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazują rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z tymi standardami.

- Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu wartości szacunkowych, w tym wycenianych według wartości godziwej, są racjonalne. (MSB 540)

- Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. (MSB 550)

- Wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdań finansowych, w związku z którymi Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione. (MSB 560)

- Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdań finansowych jako całości nieistotne zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do pisma oświadczającego. (MSB 450)

- Inne sprawy, które biegły rewident może uznać za odpowiednie (zob. paragraf A10 niniejszego MSB).

Przekazane informacje

- Udostępniliśmy [Pani/Panu]:

¹¹ MSB 570 „Kontynuacja działalności”.

¹² Jeżeli biegły rewident sporządza sprawozdanie, które obejmuje jeden lub więcej okresów, koryguje datę w taki sposób, aby dotyczyła wszystkich okresów objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

- dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdań finansowych,
- dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniami oraz
- nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały ujęte w księgach i odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdania finansowe mogą na skutek oszustwa zawierać istotne zniekształcenia. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
 - kierownictwo,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub
 - inne osoby, w przypadku których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdania finansowe. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa wpływające na sprawozdania finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny być zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. (MSB 250)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane (MSB 550).
- [Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za niezbędne (zob. par. A11 niniejszego MSB).
Kierownictwo

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 580

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 580* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 580* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.