

Załącznik nr 1.25 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Material o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono)**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 580
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 580**

PISEMNE OŚWIADCZENIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 580

PISEMNE OŚWIADCZENIA

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-2
Pisemne oświadczenia jako dowody badania	3-4
Data wejścia w życie	5
Cele	6
Definicje	7-8
Wymogi	
Członkowie kierownictwa, od których wymagane są pisemne oświadczenia	9
Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa.....	10-12
Inne pisemne oświadczenia	13
Data i okres(y) sprawozdawczy(e) objęty(e) pisemnymi oświadczeniami	14
Forma pisemnych oświadczeń.....	15
Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie wymaganych pisemnych oświadczeń	16-20
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Pisemne oświadczenia jako dowody badania.....	A1
Członkowie kierownictwa, od których wymagane są pisemne oświadczenia	A2-A6
Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa.....	A7-A9
Inne pisemne oświadczenia	A10-A13
Informowanie o kwocie progu	A14
Data i okres(y) sprawozdawczy(e) objęty(e) pisemnymi oświadczeniami	A15-A18
Forma pisemnych oświadczeń.....	A19-A21
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	A22
Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie wymaganych pisemnych oświadczeń	A23-A27
Załącznik 1: Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń	
Załącznik 2: Przykład listu oświadczającego	

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązku uzyskania przez biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór.
2. Załącznik 1 wymienia inne MSB zawierające specyficzne wymagania odnoszące się do pisemnych oświadczeń dotyczących określonych spraw. Te specyficzne wymagania odnoszące się do pisemnych oświadczeń zawarte w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia jako dowody badania

3. Dowodami badania są informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta podczas dochodzenia do wniosków na których oparta jest opinia biegłego rewidenta¹. Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których wymaga biegły rewident w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki. Podobnie jak odpowiedzi na zapytania, pisemne oświadczenia także stanowią dowody badania. (Zob. par. A1)
4. Pomimo że pisemne oświadczenia dostarczają koniecznych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Ponadto, fakt, że kierownictwo przedstawiło wiarygodne pisemne oświadczenia nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązywania się kierownictwa z jego odpowiedzialności, lub na temat określonych stwierdzeń.

Data wejścia w życie

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

Cele

6. Celami biegłego rewidenta są:
 - (a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są one przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi,
 - (b) poparcie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń w nim zawartych za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli zostało to uznane za konieczne przez biegłego rewidenta lub jest wymagane przez inne MSB, oraz
 - (c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie pisemnych oświadczeń, których wymagał biegły rewident od kierownictwa lub gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór.

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

Definicje

7. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

Pisemne oświadczenie – pisemne oświadczenie kierownictwa złożone biegłemu rewidentowi w celu potwierdzenia określonych spraw lub poparcia innych dowodów badania. Pisemne oświadczenia w tym kontekście nie obejmują sprawozdania finansowego, zawartych w nich stwierdzeń lub stanowiących jego podstawę ksiąg i zapisów.

8. Dla celów niniejszego MSB, odniesienia do „kierownictwa” powinny być odczytywane jako „kierownik jednostki oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór”. Ponadto w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje rzetelny i jasny obraz zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Wymogi

Członkowie kierownictwa, od których wymagane są pisemne oświadczenia

9. Biegły rewident zwraca się* do kierownictwa z wnioskiem o pisemne oświadczenia stosownie do odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe i wiedzy na temat spraw, których dotyczy oświadczenia. (Zob. par. A2-A6)

Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa

Sporządzenie sprawozdania finansowego

10. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o złożenie pisemnego oświadczenia, że kierownictwo wywiązało się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, gdzie to odpowiednie, jego rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania². (Zob. par. A7-A9, A14, A22)

Dostarczane informacje i kompletność transakcji

11. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o złożenie pisemnego oświadczenia, że:
- (a) przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odpowiednie informacje i zapewniło taki dostęp jak uzgodniono w warunkach zlecenia badania³, oraz
 - (b) wszystkie transakcje zostały zaewidencjonowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A7-A9, A14, A22)

* *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.

² MSB 210 „Uzgodnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(b)(i).

³ MSB 210, paragraf 6(b)(iii).

Opis odpowiedzialności kierownictwa w pisemnych oświadczeniach

12. Odpowiedzialność kierownictwa jest opisana w pisemnych oświadczeniach wymaganych przez paragrafy 10 i 11, w taki sposób, w jaki jest ona opisana w warunkach zlecenia badania.

Inne pisemne oświadczenia

13. Inne MSB wymagają od biegłego rewidenta zwrócenia się z wnioskiem o pisemne oświadczenia. Jeżeli oprócz takich wymaganych oświadczeń, biegły rewident stwierdza, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń na poparcie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego lub jednego lub więcej zawartych w nim konkretnych stwierdzeń, to wymaga takich innych pisemnych oświadczeń. (Zob. par. A10-A13, A14, A22)

Data i okres(y) sprawozdawczy(e) objęty(e) pisemnymi oświadczeniami

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

Forma pisemnych oświadczeń

15. Pisemne oświadczenia powinny mieć formę listu oświadczającego zaadresowanego do biegłego rewidenta. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wymagają od kierownictwa złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdza, że takie oświadczenia dostarczają niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 lub 11, to odnośne sprawy objęte takimi oświadczeniami, nie muszą być włączone do listu oświadczającego. (Zob. par. A19-A21)

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie wymaganych pisemnych oświadczeń

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń

16. Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa, bądź co do przywiązania do lub egzekwowania tych wartości, biegły rewident określa wpływ, jaki takie wątpliwości mogą mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania. (Zob. par. A24-A25)
17. W szczególności, jeżeli pisemne oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania, biegły rewident przeprowadza procedury badania próbując wyjaśnić tę sprawę. Jeżeli sprawa pozostaje niewyjaśniona, biegły rewident ponownie rozważa ocenę kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa, bądź jego przywiązania do lub egzekwowania tych wartości oraz określa wpływ, jaki mogą one mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania. (Zob. par. A23)
18. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że pisemne oświadczenia nie są wiarygodne, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania, obejmujące określenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁴, mając na uwadze wymóg paragrafu 20 niniejszego MSB.

⁴ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Niezłożenie wymaganych pisemnych oświadczeń

19. Jeżeli kierownictwo nie składa jednego lub kilku wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident:
- (a) omawia tę sprawę z kierownictwem,
 - (b) dokonuje ponownej oceny uczciwości kierownictwa oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania, oraz
 - (c) podejmuje odpowiednie działania, obejmujące określenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), mając na uwadze wymóg paragrafu 20 niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa

20. Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym), jeżeli:
- (a) biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość co do uczciwości kierownictwa tak, że pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 10 i 11 są niewiarygodne, lub
 - (b) kierownictwo nie składa pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 i 11. (Zob. par. A26–A27)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

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

- A1. Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania. Jeżeli kierownictwo zmienia lub nie składa wymaganych pisemnych oświadczeń, może to wyculić biegłego rewidenta na możliwość wystąpienia jednej lub kilku znaczących spraw. Ponadto, prośba o pisemne, a nie ustne oświadczenia, w wielu przypadkach może skłonić kierownictwo do bardziej skrupulatnej analizy takich spraw w ten sposób polepszając jakość oświadczeń.

Członkowie kierownictwa, od których wymagane są pisemne oświadczenia (Zob. par. 9)

- A2. Pisemne oświadczenia są wymagane od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego. Mogą być to różne osoby w zależności od struktury zarządczej jednostki oraz odpowiednich przepisów prawa lub regulacji, jednakże, to kierownictwo (a nie osoby sprawujące nadzór) jest często stroną odpowiedzialną. Pisemnych oświadczeń można w związku z tym wymagać od dyrektora generalnego i dyrektora finansowego jednostki lub innych równorzędnych osób, które nie używają takich tytułów. W pewnych okolicznościach, jednakże, inne strony, takie jak osoby sprawujące nadzór, są także odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- A3. Ze względu na swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego i odpowiedzialność za prowadzenie działalności jednostki, od kierownictwa oczekuje się posiadania wystarczającej wiedzy na temat przyjętego przez jednostkę procesu sporządzania sprawozdania finansowego i zawartych w nim stwierdzeń, na których opierają się pisemne oświadczenia.

- A4. W niektórych przypadkach jednakże kierownictwo może zdecydować o skierowaniu zapytań do innych osób, które uczestniczą w sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego i zawartych w nim stwierdzeń, w tym osób posiadających specjalistyczną wiedzę dotyczącą spraw w związku z którymi wymagane są pisemne oświadczenia. Osoby takie mogą obejmować:
- aktuariusza odpowiedzialnego za ustalone aktuarialnie szacunki księgowe,
 - inżynierów, którzy mogą posiadać odpowiedzialność za i specjalistyczną wiedzę na temat wyceny zobowiązań środowiskowych,
 - wewnętrznego doradcę, który może przedstawić informacje kluczowe dla ustalenia rezerw na roszczenia prawne.
- A5. W niektórych przypadkach kierownictwo może zawrzeć w pisemnych oświadczeniach sformułowanie zastrzegające, z takim skutkiem, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z najlepszą wiedzą i przekonaniem kierownictwa. Racjonalne jest, aby biegły rewident zaakceptował takie brzmienie, jeżeli jest przekonany, że oświadczenia są składane przez osoby posiadające właściwą odpowiedzialność i wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami.
- A6. Aby zwiększyć potrzebę przedstawienia przez kierownictwo uzasadnionych oświadczeń, biegły rewident może poprosić kierownictwo o włączenie do pisemnych oświadczeń potwierdzenia, że kierownictwo skierowało takie zapytania, jakie uznało za odpowiednie dla umożliwienia złożenia mu wymaganych pisemnych oświadczeń. Nie oczekuje się, aby takie zapytania wymagały zastosowania wewnętrznego formalnego procesu wykraczającego poza już ustanowione przez jednostkę.

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

- A7. Dowody badania uzyskane podczas badania, że kierownictwo wywiązało się ze swojej odpowiedzialności, o której mowa w paragrafach 10 i 11, nie są wystarczające bez uzyskania potwierdzenia ze strony kierownictwa, że jest ono przekonane, iż wywiązało się ze swoich obowiązków. Jest tak dlatego, że biegły rewident nie jest w stanie ocenić wyłącznie na podstawie innych dowodów badania czy kierownictwo sporządziło i zaprezentowało sprawozdanie finansowe i przekazało biegłemu rewidentowi informacje na podstawie przyjętego uznania i zrozumienia swojej odpowiedzialności. Na przykład biegły rewident nie mógłby stwierdzić, że kierownictwo przekazało mu wszystkie stosowne informacje uzgodnione w warunkach zlecenia badania bez skierowania zapytania i otrzymania potwierdzenia, że takie informacje zostały mu przekazane.
- A8. Pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 10 i 11 odwołują się do uzgodnionego w warunkach zlecenia badania uznania i zrozumienia przez kierownictwo swojej odpowiedzialności poprzez wystąpienie do kierownictwa z wnioskiem o potwierdzenie wywiązania się z tej odpowiedzialności. Biegły rewident może również poprosić kierownictwo o ponowne potwierdzenie uznania i zrozumienia swojej odpowiedzialności w pisemnych oświadczeniach. Jest to powszechne w niektórych systemach prawnych, ale może być szczególnie odpowiednie we wszystkich przypadkach, gdy:
- osoby, które w imieniu jednostki podpisały warunki zlecenia badania, nie ponoszą już stosownej odpowiedzialności,
 - warunki zlecenia badania zostały przygotowane w poprzednim roku,

- istnieje wskazanie, że kierownictwo niewłaściwie rozumie swoją odpowiedzialność, lub
- zmiany w okolicznościach sprawiają, że takie postępowanie jest odpowiednie.

Spójnie z wymogiem MSB 210⁵ takie ponowne potwierdzenie uznania i zrozumienia przez kierownictwo swojej odpowiedzialności nie może nastąpić zgodnie z „najlepszą wiedzą i przekonaniem kierownictwa” (jak omówiono to w paragrafie A5 niniejszego MSB).

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A9. Mandaty uprawniające do badań sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego mogą być szersze niż do badań innych jednostek. W konsekwencji, przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownictwa, na podstawie której przeprowadzane jest badanie sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego może uzasadniać dodatkowe pisemne oświadczenia. Mogą one obejmować pisemne oświadczenia potwierdzające, że transakcje i zdarzenia zostały zrealizowane zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub innym umocowaniem.

Inne pisemne oświadczenia (Zob. par. 13)

Dodatkowe pisemne oświadczenia na temat sprawozdania finansowego

A10. Oprócz pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragraf 10, biegły rewident może uznać za konieczne, aby zwrócić się z wnioskiem o inne pisemne oświadczenia dotyczące sprawozdania finansowego. Takie pisemne oświadczenia mogą uzupełniać pisemne oświadczenia wymagane przez paragraf 10, ale nie stanowią ich części. Mogą one obejmować oświadczenia dotyczące poniższych:

- czy wybór i zastosowanie zasad (polityk) rachunkowości są odpowiednie, oraz
- czy sprawy, takie jak poniższe, tam, gdzie to stosowne w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały rozpoznane, zmierzone, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi ramowymi założeniami:
 - plany lub zamiary, które mogą wpływać na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań,
 - zobowiązania zarówno faktyczne, jak i warunkowe,
 - tytuł własności lub kontrola nad aktywami, zastawy lub obciążenia na aktywach oraz aktywa zastawione jako zabezpieczenie, oraz
 - aspekty przepisów prawa, regulacji i ustaleń umownych, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, w tym ich nieprzestrzeżenie.

Dodatkowe pisemne oświadczenia na temat informacji przekazanych biegłemu rewidentowi

A11. Oprócz pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragraf 11, biegły rewident może uznać za konieczne, aby zwrócić się do kierownictwa z wnioskiem o pisemne oświadczenie, że przekazało ono biegłemu rewidentowi wszystkie informacje na temat słabości w kontroli wewnętrznej, których jest świadome.

⁵ MSB 210, paragraf 6(b).

Pisemne oświadczenia na temat specyficznych stwierdzeń

- A12. Uzyskując dowody lub oceniając osądy oraz zamiary, biegły rewident może rozważyć jeden lub więcej z poniższych czynników:
- przeszłą historię jednostki w zakresie realizacji zadeklarowanych zamiarów,
 - powody, dla których jednostka wybiera określony kierunek działania,
 - zdolność jednostki do realizacji określonego kierunku działania,
 - istnienie lub brak innych informacji, które mogły zostać uzyskane podczas badania i które mogą być niespójne z osądem lub zamiarem kierownictwa.
- A13. Dodatkowo, biegły rewident może również uznać za konieczne, aby zwrócić się do kierownictwa z wnioskiem o złożenie pisemnych oświadczeń dotyczących określonych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym; w szczególności, aby poprzeć zrozumienie osądów lub zamiarów kierownictwa uzyskane z innych dowodów badania lub kompletności określonego stwierdzenia. Na przykład, jeśli zamiar kierownictwa jest ważny dla podstawy wyceny inwestycji, może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania bez pisemnych oświadczeń kierownictwa na temat jego zamiarów. Pomimo, że takie pisemne oświadczenia dostarczają koniecznych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego stwierdzenia.

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

- A14. MSB 450 wymaga, aby biegły rewident gromadził zniekształcenia identyfikowane podczas badania, inne niż te uznane w sposób oczywisty za błahe⁶. Biegły rewident może określić próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane w sposób oczywisty za błahe. W taki sam sposób, biegły rewident może rozważyć przedstawienie kierownictwu progu na potrzeby wymaganych pisemnych oświadczeń.

Data i okres(y) sprawozdawczy(e) objęty(e) pisemnymi oświadczeniami (Zob. par. 14)

- A15. Ponieważ pisemne oświadczenia są niezbędnymi dowodami badania, opinia biegłego rewidenta nie może być wyrażona, a sprawozdanie biegłego rewidenta nie może nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń. Ponadto, ponieważ biegły rewident jest zainteresowany zdarzeniami, które występują do daty sprawozdania biegłego rewidenta, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, pisemne oświadczenia są oznaczane datą możliwie najbliższą, ale nie późniejszą niż data sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.
- A16. W pewnych okolicznościach, odpowiednie może być, aby biegły rewident uzyskał pisemne oświadczenie na temat określonego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym w trakcie przeprowadzania badania. W takim przypadku może być niezbędne zwrócenie się z wnioskiem o uaktualnione pisemne oświadczenie.
- A17. Pisemne oświadczenia dotyczą wszystkich okresów sprawozdawczych do których odnosi się sprawozdanie biegłego rewidenta, dlatego kierownictwo musi potwierdzić, że pisemne oświadczenia złożone poprzednio w związku z wcześniejszymi okresami sprawozdawczymi, pozostają właściwe. Biegły rewident i kierownictwo mogą uzgodnić

⁶ MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”, paragraf 5.

formę pisemnego oświadczenia, które uaktualnia pisemne oświadczenia dotyczące wcześniejszych okresów sprawozdawczych poprzez wskazanie, czy zaszły jakiegokolwiek zmiany dotyczące tych pisemnych oświadczeń, a jeśli tak, to jakie.

A18. Mogą zaistnieć sytuacje, że aktualni członkowie kierownictwa nie byli obecni podczas wszystkich okresów sprawozdawczych, do których odnosi się sprawozdanie biegłego rewidenta. Takie osoby mogą stwierdzić, że nie są w stanie złożyć niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, ponieważ nie zajmowały stanowiska podczas tego okresu sprawozdawczego. Ten fakt jednakże nie umniejsza odpowiedzialności tych osób za sprawozdanie finansowe jako całość. Odpowiednio, wymóg aby biegły rewident zwrócił się do tych osób z wnioskiem o pisemne oświadczenia obejmujące wszystkie stosowne okresy sprawozdawcze, nadal ma zastosowanie.

Forma pisemnych oświadczeń (Zob. par. 15)

A19. Wymaga się, aby pisemne oświadczenia były włączone do listu oświadczającego kierowanego do biegłego rewidenta. W niektórych systemach prawnych, jednakże, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od kierownictwa złożenia pisemnego publicznego oświadczenia na temat jego odpowiedzialności. Pomimo, że takie oświadczenia mają charakter oświadczeń dla użytkowników sprawozdania finansowego lub stosownych organów, biegły rewident może ustalić, że jest to odpowiednia forma pisemnych oświadczeń w odniesieniu do niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 lub 11. W konsekwencji, odpowiednie sprawy objęte takim oświadczeniem nie wymagają zamieszczenia w liście oświadczającym. Czynniki, które mogą wpływać na decyzję biegłego rewidenta obejmują rozważenie:

- czy oświadczenie zawiera potwierdzenie wywiązania się z obowiązków, do których odnoszą się paragrafy 10 i 11,
- czy oświadczenie zostało przekazane lub zatwierdzone przez osoby, od których biegły rewident wymaga stosownych pisemnych oświadczeń,
- czy egzemplarz oświadczenia jest złożony biegłemu rewidentowi w dacie możliwie najbliższej, ale nie późniejszej niż data sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego. (Zob. par. 14)

A20. Formalne oświadczenie na temat zgodności z przepisami prawa lub regulacją, lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego nie zawierałoby informacji wystarczających biegłemu rewidentowi, do upewnienia się, że wszystkie niezbędne oświadczenia zostały świadomie sporządzone. Wyrażenie odpowiedzialności kierownictwa w przepisach prawa lub regulacji także nie stanowi substytutu dla wymaganych pisemnych oświadczeń.

A21. Załącznik 2 zawiera przykład listu oświadczającego.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 10-11, 13)

A22. MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta, aby przedstawił osobom sprawującym nadzór pisemne oświadczenia, o złożenie których biegły rewident występował z wnioskiem do kierownictwa⁷.

⁷ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 16(c)(ii).

Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niezłożenie wymaganych pisemnych oświadczeń

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

- A23. W przypadku zidentyfikowania niespójności pomiędzy jednym lub wieloma pisemnymi oświadczeniami a dowodami badania uzyskanymi z innego źródła, biegły rewident może rozważyć, czy oszacowanie ryzyka pozostaje odpowiednie, a jeśli nie, zaktualizować oszacowanie ryzyka i ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, stanowiących reakcję na oszacowane ryzyka.
- A24. Wątpliwości co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa bądź co do przywiązania do lub egzekwowania tych wartości mogą skłonić biegłego rewidenta do stwierdzenia, iż ryzyko zamieszczenia nieprawdziwych informacji przez kierownictwo w sprawozdaniu finansowym jest takie, że badanie nie może być przeprowadzone. W takim przypadku biegły rewident może rozważyć wycofanie się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji, chyba że osoby sprawujące nadzór zastosują odpowiednie działania naprawcze. Takie środki, jednakże, mogą nie być wystarczające do tego, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyrażenie niezmodyfikowanej opinii z badania.
- A25. MSB 230 wymaga od biegłego rewidenta udokumentowania znaczących spraw pojawiających się w trakcie badania, wyciągniętych na ich temat wniosków oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków⁸. Biegły rewident może zidentyfikować znaczące sprawy odnoszące się do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa, bądź jego przywiązania do lub egzekwowania tych wartości, ale mimo to uznać, że pisemne oświadczenia są wiarygodne. W takim przypadku, ta znacząca sprawa jest dokumentowana zgodnie z MSB 230.

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

- A26. Jak wyjaśniono w paragrafie A7, biegły rewident nie jest w stanie osądzić, wyłącznie na podstawie innych dowodów badania, czy kierownictwo wypełniło swoje obowiązki, o których mowa w paragrafach 10 i 11. Dlatego, jeżeli jak to opisano w paragrafie 20(a), biegły rewident stwierdza, że pisemne oświadczenia na temat tych spraw są niewiarygodne, lub jeżeli kierownictwo nie złożyło tych pisemnych oświadczeń, biegły rewident nie ma możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Możliwe skutki tej niemożności dla sprawozdania finansowego nie są ograniczone do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, stąd są rozległe. MSB 705 (zmieniony) wymaga w takich okolicznościach odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego⁹.
- A27. Pisemne oświadczenie, które zostało zmienione w stosunku do oświadczenia wymaganego przez biegłego rewidenta, niekoniecznie oznacza, że kierownictwo nie złożyło pisemnego oświadczenia. Jednakże, przyczyny leżące u podstaw takiej zmiany mogą wpłynąć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Na przykład:

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

⁹ MSB 705 (zmieniony), paragraf 9.

PISEMNE OŚWIADCZENIA

- pisemne oświadczenie dotyczące wywiązania się przez kierownictwo ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego może wskazywać, że kierownictwo jest przekonane, że za wyjątkiem istotnego naruszenia określonego wymogu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z tymi ramowymi założeniami. Wymóg w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ biegły rewident uznał, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Tym niemniej od biegłego rewidenta wymaga się rozważenia wpływu tego naruszenia na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym),
- pisemne oświadczenie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa za złożenie biegłemu rewidentowi wszystkich odpowiednich informacji uzgodnionych w warunkach zlecenia badania może wskazywać, że kierownictwo jest przekonane, że za wyjątkiem informacji zniszczonych w pożarze, kierownictwo przekazało biegłemu rewidentowi takie informacje. Wymóg w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ biegły rewident uznał, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Tym niemniej od biegłego rewidenta wymaga się rozważenia rozległości wpływu informacji zniszczonych w pożarze, na sprawozdanie finansowe oraz na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w innych MSB, które zawierają wymogi w zakresie pisemnych oświadczeń dotyczących określonych spraw. Ta lista nie zastępuje rozważenia wymogów oraz powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 240 „*Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*” – paragraf 39
- MSB 250 „*Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*” – paragraf 16
- MSB 450 „*Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*” – paragraf 14
- MSB 501 „*Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji*” – paragraf 12
- ~~MSB 540 „*Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień*” – paragraf 22~~
- MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych, i powiązanych ujawnień*” – paragraf 37
- MSB 550 „*Strony powiązane*” – paragraf 26
- MSB 560 „*Późniejsze zdarzenia*” – paragraf 9
- MSB 570 (zmieniony) „*Kontynuacja działalności*” – paragraf 16(e)
- MSB 710 „*Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*” – paragraf 9
- MSB 720 (zmieniony) „*Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*” – paragraf 13(c)

Przykład listu oświadczającego

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez niniejszy i inne MSB. W przykładzie przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); zastosowanie ma wymóg ~~MSB 570~~¹ **MSB 570 (Zmieniony)**² dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia i nie występują żadne odstępstwa w zakresie wnioskowanych pisemnych oświadczeń. W przypadku wystąpienia odstępstw, oświadczenia wymagałyby modyfikacji w celu odzwierciedlenia tych odstępstw.

(Papier firmowy jednostki)

(Do biegłego rewidenta)

(Data)

Niniejszy list oświadczający jest składany w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdania finansowego spółki ABC za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 20XX r.³, w celu wyrażenia opinii, o tym, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje 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 uzyskania odpowiednich informacji*):

Sprawozdanie finansowe

- Wywiązałyśmy się z naszej odpowiedzialności, jak określono w warunkach zlecenia badania z dnia [podać datę], za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, w szczególności, sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z tymi standardami.
- ~~Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu szacunków księgowych, w tym wycenianych w wartości godziwej, są racjonalne. (MSB 540)~~
Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (MSB 540 (zmieniony)).
- Powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. (MSB 550)
- Wszystkie zdarzenia późniejsze niż data sprawozdania finansowego dla których Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają korekt lub ujawnienia,

¹ ~~MSB 570 „Kontynuacja działalności”.~~

² MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

³ Jeżeli biegły rewident sporządza sprawozdanie, które obejmuje więcej niż jeden okres sprawozdawczy, biegły rewident dostosowuje datę w taki sposób, aby list dotyczył wszystkich okresów sprawozdawczych objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

zostały skorygowane lub ujawnione. (MSB 560)

- Skutki nieskorygowanych zniekształceń są nieistotne, zarówno pojedynczo jak i łącznie dla sprawozdania finansowego jako całości. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do listu oświadczającego. (MSB 450)
- [Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za odpowiednie. (Zob. paragraf A10 niniejszego MSB)]

Przekazane informacje

- Zapewniliśmy [Pani/Panu]⁴:
Dostęp do wszystkich informacji, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy, Dodatkowe informacje, o które poprosili Państwo dla celu badania oraz Nieograniczony dostęp do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały ujęte w dokumentacji księgowej i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wyniki naszego oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje odnoszące się do oszustwa lub podejrzanego oszustwa, których jesteśmy świadomi i które wpływają na jednostkę i dotyczą:
 - Kierownictwa,
 - Pracowników posiadających znaczące role w kontroli wewnętrznej lub
 - Innych osób, w przypadku których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje odnoszące się do zarzutów o oszustwo lub podejrzanego oszustwo, wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych. (MSB 240)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane przypadki nieprzestrzegania lub podejrzanego nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny zostać rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (MSB 250)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] informacje na temat tożsamości stron powiązanych i wszystkich powiązań oraz transakcji ze stronami powiązаныmi, których jesteśmy świadomi. (MSB 550)
- [Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za konieczne. (Zob. par. A11 niniejszego MSB)]

Kierownictwo

Kierownictwo

⁴ Jeżeli biegły rewident włączył inne sprawy dotyczące odpowiedzialności kierownictwa do umowy, zgodnie z MSB 210 „Uzgadnianie warunków zleceń badania”, powinno się rozważyć włączenie tych spraw do pisemnych oświadczeń kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 580 *Pisemne oświadczenia* 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 580 *Pisemne oświadczenia* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 580 *Pisemne oświadczenia* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 580 *Written Representations*, 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