

Załącznik Nr 1.24
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

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. lub 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	
Kierownictwo, od którego żądane są pisemne oświadczenia	9
Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa	10-12
Inne pisemne oświadczenia	13
Data i okres(-y) objęty(-e) pisemnymi oświadczeniami.....	14
Forma pisemnych oświadczeń.....	15
Wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niedostarczone żądane pisemne oświadczenia.....	16-20
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Pisemne oświadczenia jako dowody badania.....	A1
Kierownictwo, od którego żądane są pisemne oświadczenia.....	A2-A6
Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa	A7-A9
Inne pisemne oświadczenia	A10-A13
Komunikowanie kwoty progu	A14
Data i okres(-y) objęty(-e) pisemnymi oświadczeniami.....	A15-A18
Forma pisemnych oświadczeń.....	A19-A21
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	A22
Wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niedostarczone żądane pisemne oświadczenia.....	A23-A27
Załącznik 1: Wykaz MSB zawierających wymogi dla pisemnych oświadczeń	
Załącznik 2: Przykład listu z oświadczeniami	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 580 *Pisemne oświadczenia* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie**Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, podczas badania sprawozdania finansowego.
2. Załącznik 1 wymienia inne MSB zawierające szczególne wymagania dla pisemnych oświadczeń dotyczących przedmiotowych zagadnień. Te szczególne wymagania dla pisemnych oświadczeń dotyczące innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia jako dowody badania

3. Dowodami badania są informacje wykorzystywane przez audytora podczas dochodzenia do wniosków, na których oparta jest opinia audytora¹. Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których audytor wymaga w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki. Stosownie do tego, podobnie do odpowiedzi na zapytania, pisemne oświadczenia stanowią dowody badania. (Zob. par. A1)
4. Pomimo, że pisemne oświadczenia dostarczają koniecznych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają one wystarczających i odpowiednich dowodów badania o żadnym z zagadnień, których dotyczą. Ponadto fakt, że kierownictwo dostarczyło wiarygodne pisemne oświadczenia nie wpływa na rodzaj lub zakres innych dowodów badania, które audytor uzyskuje na temat wywiązywania się kierownictwa z obowiązków, lub na temat poszczególnych stwierdzeń.

Data wejścia w życie

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

Cele

6. Celami audytora są:
 - (a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są oni przekonani, iż wypełnili swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz za kompletność informacji dostarczonych audytorowi,
 - (b) wsparcie innych dowodów badania stosownych dla sprawozdania finansowego lub poszczególnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym poprzez formę pisemnych oświadczeń, jeżeli zostało to uznane za konieczne przez audytora lub jest wymagane przez inne MSB, oraz
 - (c) właściwa reakcja na pisemne oświadczenia dostarczone przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, lub jeżeli kierownictwo lub tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, nie dostarczają pisemnych oświadczeń, wymaganych przez audytora.

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

Definicje

7. Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:

Pisemne oświadczenie – pisemne oświadczenie kierownictwa dostarczone audytorowi, aby potwierdzić pewne zagadnienia lub wesprzeć inne dowody badania. Pisemne oświadczenia w tym kontekście nie obejmują sprawozdania finansowego, stwierdzeń lub wspierających go ksiąg i zapisów.

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

Wymogi**Kierownictwo, od którego żądane są pisemne oświadczenia**

9. Audytor zwraca się* o pisemne oświadczenia do kierownictwa mającego odpowiednie obowiązki dotyczące sprawozdania finansowego i wiedzę o zagadnieniach, których dotyczą. (Zob. par. A2-A6)

Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa*Sporządzenie sprawozdania finansowego*

10. Audytor zwraca się do kierownictwa o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że wypełniło ono swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym tam, gdzie to stosowne, za jego rzetelną prezentację, jak ustalono w warunkach zlecenia badania². (Zob. par. A7-A9, A14, A22)

Dostarczane informacje i kompletność transakcji

11. Audytor zwraca się do kierownictwa o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że:
- (a) dostarczyło ono audytorowi wszystkie stosowne informacje i zapewniło taki dostęp jak uzgodniono w warunkach zlecenia badania³ oraz
 - (b) wszystkie transakcje zostały zarejestrowane i są odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A7-A9, A14, A22)

Opis obowiązków kierownictwa w pisemnych oświadczeniach

12. Obowiązki kierownictwa są opisane w pisemnych oświadczeniach wymaganych przez paragrafy 10 i 11 w sposób, w jaki te obowiązki są opisane w warunkach zlecenia badania.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

² MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 6(b)(i).

³ MSB 210, paragraf 6(b)(iii).

Inne pisemne oświadczenia

13. Inne MSB wymagają od audytora zwrócenia się o pisemne oświadczenia. Jeżeli dodatkowo do takich wymaganych oświadczeń, audytor ustala, że konieczne jest, aby uzyskać jedno lub wiele pisemnych oświadczeń, aby wesprzeć inne dowody badania stosowne dla sprawozdania finansowego lub jedno lub wiele poszczególnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym, to audytor zwraca się o takie inne pisemne oświadczenia. (Zob. par. A10-A13, A14, A22)

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

14. Data pisemnych oświadczeń jest tak bliska, jak to wykonalne, ale nie późniejsza niż data sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym. Pisemne oświadczenia są dla wszystkich składników sprawozdania finansowego i okresu(-ów), do którego(-ych) odnosi się sprawozdanie audytora. (Zob. par. A15-A18)

Forma pisemnych oświadczeń

15. Pisemne oświadczenia mają formę listu z oświadczeniami zaadresowanego do audytora. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wymagają od kierownictwa złożenia pisemnych publicznych oświadczeń dotyczących jego obowiązków, a audytor ustala, że takie oświadczenia dostarczają niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 lub 11, to stosowne zagadnienia pokryte przez takie oświadczenia nie muszą być zawarte w liście z oświadczeniami. (Zob. par. A19-A21)

Wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niedostarczone żądane pisemne oświadczenia*Wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń*

16. Jeżeli audytor ma obawy dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa lub jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowania, audytor ustala wpływ, jaki takie obawy 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, audytor wykonuje procedury badania, aby spróbować rozwiązać tę sprawę. Jeżeli sprawa pozostaje nierozwiązana, audytor ponownie rozważa ocenę kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa lub jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowania oraz ustala wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania. (Zob. par. A23)
18. Jeżeli audytor stwierdza, że pisemne oświadczenia nie są wiarygodne, audytor podejmuje odpowiednie działania, w tym ustalenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁴, mając na uwadze wymóg opisany w paragrafie 20 niniejszego MSB.

Niedostarczone żądane pisemne oświadczenia

19. Jeżeli kierownictwo nie dostarcza jednego lub wielu żądanych pisemnych oświadczeń, audytor:
- (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

⁴ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

- (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym ustalenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym), mając na uwadze wymóg opisany w paragrafie 20 niniejszego MSB.

Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa

20. Audytor odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 705 (zmienionym), jeżeli:
- (a) audytor stwierdza, że występuje wystarczająca wątpliwość dotycząca uczciwości kierownictwa taka, że pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 10 i 11 nie są wiarygodne, lub
 - (b) kierownictwo nie dostarcza 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 dostarcza żądanych pisemnych oświadczeń, może to wyczulić audytora na możliwość, że występuje jedna lub wiele znaczących kwestii. Ponadto, wystąpienie raczej o pisemne, a nie ustne, oświadczenia w wielu przypadkach może skłonić kierownictwo do rozważenia takich spraw bardziej skrupulatnie, a przez to zwiększyć jakość oświadczeń.

Kierownictwo, od którego żądane są pisemne oświadczenia (Zob. par. 9)

- A2. Pisemne oświadczenia są żądane od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego. Te osoby mogą różnić się w zależności od struktury zarządczej jednostki oraz stosownych przepisów prawa lub regulacji; jednakże, kierownictwo (raczej niż osoby sprawujące nadzór) jest często stroną odpowiedzialną. Pisemne oświadczenia mogą więc być żądane od dyrektora generalnego i dyrektora finansowego jednostki lub innych równorzędnych osób w jednostkach, które nie używają takich tytułów. W niektórych 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 swoje obowiązki dotyczące prowadzenia działalności jednostki, od kierownictwa byłoby oczekiwane posiadanie wystarczającej wiedzy na temat procesu stosowanego przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego i stwierdzeń w nim, na których opierają się pisemne oświadczenia.
- A4. Jednakże, w niektórych przypadkach kierownictwo może zdecydować, aby skierować zapytania do innych osób, które uczestniczą w sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania finansowego i stwierdzeń w nim, w tym osób, które posiadają specjalistyczną wiedzę dotyczącą zagadnień, w związku z którymi żądane są pisemne oświadczenia. Takie osoby mogą obejmować:
- aktuariusza odpowiedzialnego za ustalone aktuarialnie wyceny księgowe,
 - zatrudnionych inżynierów, którzy mogą ponosić odpowiedzialność i mieć specjalistyczną wiedzę o wycenach zobowiązań środowiskowych,
 - wewnętrznego doradcę, który może dostarczyć informacje kluczowe dla 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 jego najlepszą wiedzą i przekonaniem. Racjonalne jest, aby audytor zaakceptował takie sformułowanie, jeżeli audytor jest przekonany, że oświadczenia są składane przez osoby z odpowiednimi obowiązkami i wiedzą na temat zagadnień objętych oświadczeniami.
- A6. Aby wzmocnić potrzebę, aby kierownictwo złożyło świadome oświadczenia, audytor może żądać, aby kierownictwo zawarło w pisemnych oświadczeniach potwierdzenie, że skierowało ono takie zapytania, jakie uznało za odpowiednie, aby umiejscowić je w pozycji zdolności do złożenia żądanych pisemnych oświadczeń. Nie oczekuje się, aby takie zapytania zazwyczaj wymagały formalnego wewnętrznego procesu wykraczającego poza te już ustanowione przez jednostkę.

Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa (Zob. par. 10-11)

- A7. Dowody badania uzyskane podczas badania, że kierownictwo wypełniło obowiązki, o których mowa w paragrafach 10 i 11, nie są wystarczające bez uzyskania potwierdzenia od kierownictwa, że jest ono przekonane, iż wywiązało się z tych obowiązków. Jest tak dlatego, że audytor nie jest w stanie ocenić wyłącznie na podstawie innych dowodów badania czy kierownictwo sporządziło i zaprezentowało sprawozdanie finansowe i dostarczyło audytorowi informacje na podstawie uzgodnionego potwierdzenia i zrozumienia swoich obowiązków. Na przykład, audytor nie mógłby stwierdzić, że kierownictwo dostarczyło audytorowi wszystkie stosowne informacje uzgodnione w warunkach zlecenia badania bez zapytania czy i otrzymania potwierdzenia, że takie informacje zostały dostarczone.
- A8. Pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 10 i 11 przybliżają do uzgodnionego potwierdzenia i zrozumienia przez kierownictwo swoich obowiązków w warunkach zlecenia badania poprzez żądanie potwierdzenia, że je wypełniło. Audytor może również poprosić kierownictwo o ponowne potwierdzenie swojego potwierdzenia i zrozumienia tych obowiązków w pisemnych oświadczeniach. Jest to powszechne w pewnych systemach prawnych, ale na wszelki wypadek może być szczególnie odpowiednie, gdy:
- osoby, które podpisały warunki zlecenia badania w imieniu jednostki, nie mają już stosownych obowiązków,
 - warunki zlecenia badania zostały sporządzone w poprzednim roku,
 - występuje wskazanie, że kierownictwo niewłaściwie rozumie te obowiązki, lub
 - zmiany w okolicznościach sprawiają, że odpowiednie jest zrobienie tego.

Spójnie z wymogiem MSB 210⁵, takie ponowne potwierdzenie przez kierownictwo potwierdzenia i zrozumienia swoich obowiązków nie jest dokonywane podlegając najlepszej wiedzy i przekonaniu kierownictwa (jak omówiono to w paragrafie A5 niniejszego MSB).

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- A9. Powołania do badań sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego mogą być szersze niż te innych jednostek. W wyniku tego, przesłanka dotycząca obowiązków kierownictwa, na podstawie której przeprowadzane jest badanie sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego może powodować powstawanie dodatkowych pisemnych oświadczeń. Mogą one obejmować pisemne oświadczenia potwierdzające, że transakcje i zdarzenia zostały

⁵ MSB 210, paragraf 6(b).

zrealizowane zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub innym umocowaniem.

Inne pisemne oświadczenia (Zob. par. 13)

Dodatkowe pisemne oświadczenia dotyczące sprawozdania finansowego

A10. Dodatkowo do pisemnego oświadczenia wymaganego przez paragraf 10, audytor może uznać za konieczne, aby zwrócić się o inne pisemne oświadczenia dotyczące sprawozdania finansowego. Takie pisemne oświadczenia mogą uzupełniać pisemne oświadczenie wymagane przez paragraf 10, ale nie stanowią jego 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 zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi ramowymi założeniami:
 - plany lub zamiary, które mogą wpływać na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań,
 - zobowiązania zarówno rzeczywiste, jak i warunkowe,
 - tytuł do 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 niezgodność.

Dodatkowe pisemne oświadczenia dotyczące informacji dostarczonych audytorowi

A11. Dodatkowo do pisemnego oświadczenia wymaganego przez paragraf 11, audytor może uznać za konieczne, aby zwrócić się do kierownictwa o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że zakomunikował on audytorowi wszystkie słabości w kontroli wewnętrznej, których kierownictwo jest świadome.

Pisemne oświadczenia dotyczące poszczególnych stwierdzeń

A12. Uzyskując dowody lub oceniając osądy i intencje, audytor może rozważyć jeden lub wiele z poniższych:

- przeszłą historię jednostki w realizacji jej zadeklarowanych intencji,
- powody jednostki dla wyboru konkretnego trybu działania,
- zdolność jednostki do realizacji konkretnego trybu działania,
- istnienie lub brak jakichkolwiek innych informacji, które mogłyby zostać uzyskane w toku badania, które mogą być niespójne z osądem lub intencją kierownictwa.

A13. Dodatkowo, audytor może również uznać za konieczne, aby zwrócić się do kierownictwa o dostarczenie pisemnych oświadczeń dotyczących konkretnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym; w szczególności, aby wesprzeć zrozumienie, które audytor uzyskał z innych dowodów badania dotyczących osądów lub intencji kierownictwa w odniesieniu do konkretnego stwierdzenia lub jego kompletności. Na przykład, jeżeli intencja kierownictwa jest ważna dla podstawy wyceny inwestycji, może nie być możliwe, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania bez pisemnego oświadczenia od kierownictwa na temat jego intencji. Pomimo, że takie pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają one wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego

stwierdzenia.

Komunikowanie kwoty progu (Zob. par. 10-11, 13)

A14. MSB 450 wymaga, aby audytor gromadził zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, inne niż te, które są oczywiście błahe⁶. Audytor może ustalić próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście błahe. W ten sam sposób, audytor może rozważyć zakomunikowanie kierownictwu progu dla celów żądanych pisemnych oświadczeń.

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

A15. Ponieważ pisemne oświadczenia są niezbędnymi dowodami badania, opinia audytora nie może zostać wyrażona, a sprawozdanie audytora nie może być datowane wcześniej niż data pisemnych oświadczeń. Ponadto, ponieważ audytor jest zainteresowany zdarzeniami następującymi aż do daty sprawozdania audytora, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, pisemne oświadczenia są datowane tak blisko, jak to wykonalne, ale nie później niż data sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym.

A16. W niektórych okolicznościach może być odpowiednie, aby audytor uzyskał pisemne oświadczenie dotyczące konkretnego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym w trakcie trwania badania. W takim przypadku może być niezbędne, aby zwrócić się o uaktualnione pisemne oświadczenie.

A17. Pisemne oświadczenia dotyczą wszystkich okresów, do których odnosi się sprawozdanie audytora, ponieważ kierownictwo musi ponownie potwierdzić, że pisemne oświadczenia, które uprzednio złożyło w odniesieniu do wcześniejszych okresów, pozostają właściwe. Audytor i kierownictwo mogą uzgodnić formę pisemnego oświadczenia, które uaktualnia pisemne oświadczenia odnoszące się do wcześniejszych okresów poprzez odniesienie się, czy są jakiegokolwiek zmiany do takich pisemnych oświadczeń, a jeżeli tak, to jakie one są.

A18. Mogą powstać sytuacje, gdy aktualne kierownictwo nie było obecne podczas wszystkich okresów, do których odnosi się sprawozdanie audytora. Takie osoby mogą stwierdzić, że nie są w stanie dostarczyć niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, ponieważ nie zajmowały stanowiska podczas danego okresu. Jednakże ten fakt nie zmniejsza obowiązków takich osób dotyczących sprawozdania finansowego jako całości. Odpowiednio wymóg, aby audytor zwrócił się do nich o pisemne oświadczenia, które obejmują całość stosownych okresów sprawozdawczych, nadal ma zastosowanie.

Forma pisemnych oświadczeń (Zob. par. 15)

A19. Wymaga się, aby pisemne oświadczenia były zawarte w liście z oświadczeniami adresowanym do audytora. Jednakże w niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od kierownictwa dokonania pisemnego publicznego oświadczenia dotyczącego jego obowiązków. Pomimo, że takie oświadczenie jest oświadczeniem dla użytkowników sprawozdania finansowego lub dla stosownych organów, audytor może ustalić, że jest to odpowiednia forma pisemnego oświadczenia w odniesieniu do niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez paragraf 10 lub 11. W konsekwencji, stosowne zagadnienia pokryte takim oświadczeniem nie muszą być zawierane w liście z oświadczeniami. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie audytora obejmują:

- czy oświadczenie zawiera potwierdzenie wypełnienia obowiązków, o których mowa

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

w paragrafach 10 i 11,

- czy oświadczenie zostało przekazane lub zatwierdzone przez osoby, od których audytor żąda stosownych pisemnych oświadczeń,
- czy kopia oświadczenia jest dostarczana audytorowi tak blisko, jak to wykonalne, ale nie później niż data sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym (zobacz paragraf 14).

A20. Formalne oświadczenie o zgodności z przepisami prawa lub regulacją, lub o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego nie zawierałoby informacji wystarczających audytorowi, aby był przekonany, że wszystkie niezbędne oświadczenia zostały świadomie sporządzone. Wyrażenie obowiązków kierownictwa w przepisach prawa lub regulacji także nie stanowi substytutu dla wymaganych pisemnych oświadczeń.

A21. Załącznik 2 dostarcza przykład ilustrujący listu z oświadczeniami.

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

A22. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor zakomunikował osobom sprawującym nadzór pisemne oświadczenia, o które audytor wystąpił do kierownictwa⁷.

Wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń i niedostarczone żądane pisemne oświadczenia

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

A23. W przypadku zidentyfikowanych niespójności pomiędzy jednym lub wieloma pisemnymi oświadczeniami a dowodami badania uzyskanymi z innego źródła, audytor może rozważyć, czy oszacowanie ryzyka pozostaje odpowiednie, a jeżeli nie, zaktualizować oszacowanie ryzyka i ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka.

A24. Wątpliwości dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa lub dotyczące jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowania mogą spowodować, że audytor stwierdzi, iż ryzyko przekłamania przez kierownictwo w sprawozdaniu finansowym jest takie, że badanie nie może zostać przeprowadzone. W takim przypadku audytor może rozważyć wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją, chyba że osoby sprawujące nadzór wdrożą odpowiednie środki naprawcze. Jednakże takie środki mogą nie być wystarczające, aby umożliwić audytorowi wydanie niezmodyfikowanej opinii z badania.

A25. MSB 230 wymaga, aby audytor udokumentował znaczące sprawy powstające w trakcie badania, wyciągnięte wnioski na ich temat oraz znaczące zawodowe osądy dokonane podczas dochodzenia do tych wniosków⁸. Audytor mógł zidentyfikować znaczące kwestie odnoszące się do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa lub dotyczące jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowania, ale mimo to uznać, że pisemne oświadczenia są wiarygodne. W takim przypadku, ta znacząca sprawa jest dokumentowana zgodnie z MSB 230.

Pisemne oświadczenia dotyczące obowiązków kierownictwa (Zob. par. 20)

A26. Jak wyjaśniono w paragrafie A7, audytor nie jest w stanie osądzić wyłącznie na podstawie innych dowodów badania, czy kierownictwo wypełniło obowiązki, o których mowa w paragrafach 10

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

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

i 11. Przez to, jeżeli, jak opisano w paragrafie 20(a), audytor stwierdza, że pisemne oświadczenia dotyczące tych spraw są niewiarygodne, lub jeżeli kierownictwo nie dostarcza tych pisemnych oświadczeń, audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Możliwy wpływ tej niemożności na sprawozdanie finansowe nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego i dlatego jest rozległy. MSB 705 (zmieniony) wymaga w takich okolicznościach, aby audytor odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym⁹.

A27. Pisemne oświadczenie, które zostało zmodyfikowane w stosunku do tego żadanego przez audytora, niekoniecznie oznacza, że kierownictwo nie dostarczyło pisemnego oświadczenia. Jednakże, przyczyny leżące u podstaw takiej modyfikacji mogą wpływać na opinię w sprawozdaniu audytora. Na przykład:

- pisemne oświadczenie dotyczące wypełniania przez kierownictwo swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego może stwierdzać, że kierownictwo jest przekonane, że za wyjątkiem istotnej niezgodności z konkretnym wymogiem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z tymi ramowymi założeniami. Wymóg w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ audytor uznał, że kierownictwo dostarczyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Jednakże od audytora wymagane jest, aby rozważył wpływ tej niezgodności na opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym),
- pisemne oświadczenie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa za dostarczenie audytorowi wszystkich stosownych informacji uzgodnionych w warunkach zlecenia badania może stwierdzać, że kierownictwo jest przekonane, że za wyjątkiem informacji zniszczonych podczas pożaru, dostarczyło ono audytorowi takie informacje. Wymóg w paragrafie 20 nie ma zastosowania, ponieważ audytor uznał, że kierownictwo dostarczyło wiarygodne pisemne oświadczenia. Jednakże od audytora wymagane jest, aby rozważył wpływ rozległości informacji zniszczonych podczas pożaru na sprawozdanie finansowe oraz ich wpływ na opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

⁹ MSB 705 (zmieniony), paragraf 9.

Załącznik 1
(Zob. par. 2)**Wykaz MSB zawierających wymogi dla pisemnych oświadczeń**

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które wymagają pisemnych oświadczeń dotyczących szczególnych przedmiotowych spraw. Ta lista nie jest substytutem dla rozważenia wymogów oraz powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragraf 40
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* – paragraf 17
- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* – paragraf 14
- MSB 501 *Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji* – paragraf 12
- 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 audytora dotyczące innych informacji* – paragraf 13(c)

Przykład listu z oświadczeniami

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez niniejszy i inne MSB. W przykładzie tym przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; wymóg MSB 570 (zmienionego)¹, aby uzyskać pisemne oświadczenie nie jest stosowny; oraz, że nie występują żadne odstępstwa od żądanych pisemnych oświadczeń. Jeżeli występowałyby odstępstwa, oświadczenia wymagałyby modyfikacji, aby odzwierciedlić te odstępstwa.

(Papier firmowy jednostki)

(Do audytora)

(Data)

Niniejszy list z oświadczeniami jest dostarczany w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdania finansowego spółki ABC za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 20XX r.², w celu wyrażenia opinii, o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że (zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, po skierowaniu zapytań, które uznaliśmy za niezbędne, w celu uzyskania odpowiednich informacji):

Sprawozdanie finansowe

- Wypełniliśmy nasze obowiązki, jak określono w warunkach zlecenia badania z dnia [wstawić datę], dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej; w szczególności, sprawozdanie finansowe jest przedstawione rzetelnie (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) zgodnie z nimi.
- Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane podczas dokonywania szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby osiągnąć ujęcie, wycenę lub ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (MSB 540 (zmieniony)).
- Powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. (MSB 550)
- Wszystkie zdarzenia późniejsze niż data sprawozdania finansowego, a dla których Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione. (MSB 560)
- Wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny, zarówno pojedynczo, jak i łącznie dla sprawozdania finansowego jako całości. Lista nieskorygowanych zniekształceń jest załączona do listu z oświadczeniami. (MSB 450)
- [Wszelkie inne sprawy, które audytor może uznać za odpowiednie (zobacz paragraf A10 niniejszego MSB).]

¹ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

² Tam, gdzie audytor raportuje o więcej niż jednym okresie, audytor koryguje datę tak, aby list dotyczył wszystkich okresów objętych sprawozdaniem audytora.

Dostarczone informacje

- Zapewniliśmy [Pani/Panu]³:
 - dostęp do wszystkich informacji, co do których jesteśmy świadomi, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy,
 - dodatkowe informacje, o które poprosili nas Państwo dla celu badania, oraz
 - nieograniczony dostęp do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały zarejestrowane w dokumentacji księgowej i są 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, którzy pełnią znaczące role w kontroli wewnętrznej, lub
 - innych osób tam, gdzie oszustwo mogłoby mieć istotny wpływ 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 niezgodności lub podejrzanego niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, których wpływ powinien zostać rozważony podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (MSB 250)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] tożsamość stron powiązanych z jednostką i wszystkie powiązania oraz transakcje ze stronami powiązanymi, których jesteśmy świadomi. (MSB 550)
- [Wszelkie inne sprawy, które audytor może uznać za niezbędne (zobacz paragraf A11 niniejszego MSB).]

 Kierownictwo

 Kierownictwo

³ Jeżeli audytor zawarł inne sprawy dotyczące obowiązków kierownictwa w umowie o badanie, zgodnie z MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, można rozważyć zawarcie tych spraw w pisemnych oświadczeniach od kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 580 *Pisemne oświadczenia*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 580 *Pisemne oświadczenia* w języku angielskim

© 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 580 *Pisemne oświadczenia* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 580, *Written Representations*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™