

注册会计师 审计 教材精讲班

第三节 书面声明

3.1 书面声明的定义

书面声明是指**管理层**向注册会计师提供的**书面陈述**，用以**确认**某些事项或支持其他审计证据。书面声明**不包括**财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

1. 书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的**必要**信息，但其本身**并不为**所涉及的任何事项提供**充分、适当**的审计证据。
2. 管理层已提供可靠书面声明的事实，**并不影响**注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。
3. 在很多情况下，要求管理层提供书面声明而**非口头**声明，可以促使管理层更加认真地考虑声明所涉及的事项，从而**提高声明的质量**；

【2011年 单选题】下列有关书面声明作用的说法中，注册会计师认为正确的是（ ）。

- A. 如果注册会计师不能获取充分、适当的审计证据，可获取书面声明作为审计意见的基础
- B. 如果被审计单位管理层已就某事项提供书面声明，可在一定程度上减轻注册会计师的责任
- C. 书面声明提供的审计证据需要其他审计证据予以佐证
- D. 书面声明提供的审计证据可减少注册会计师应当获取的其他审计证据

【答案】C

【2017年 单选题】下列有关管理层书面声明的作用的说法中，错误的是（ ）。

- A. 书面声明为财务报表审计提供了必要的审计证据
- B. 管理层已提供可靠书面声明的事实，可能影响注册会计师就具体认定获取的审计证据的性质和范围
- C. 书面声明可以促使管理层更加认真地考虑声明所涉及的事项
- D. 书面声明本身不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据

【答案】B

3.2 针对管理层责任的书面声明

1. 书面声明的必要性

(1) 如果**未从**管理层获取其确认已履行的责任的书面声明，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是**不充分的**。

(2) 在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任，注册会计师**仍然**需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

2. 书面声明的形式与内容

书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师。

(1) 针对财务报表编制

根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映（如适用）的责任。

(2) 针对信息的**完整性**

①按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供**所有**相关信息，并允许注册会计师**不受限制地**接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员；

②**所有**交易均已记录并反映在财务报表中。

【2012年 多选题】下列各项中，应当列入书面声明的有（ ）。

- A. 管理层认为，未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大
- B. 被审计单位已向注册会计师披露了管理层注意到的、可能影响被审计单位的与舞弊或舞弊嫌疑相关的所有信息
- C. 所有交易均已记录并反映在财务报表中
- D. 被审计单位将及时足额支付审计费用

【答案】ABC

【2013年 多选题】下列各项中，注册会计师应当要求被审计单位管理层提供书面声明的有（ ）。

- A. 管理层是否认为在作出会计估计时使用的重大假设是合理的
- B. 管理层是否已向注册会计师披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑
- C. 管理层是否已向注册会计师披露了所有知悉的且在编制财务报表时应当考虑其影响的违反法律法规行为或怀疑存在的违反法律法规行为
- D. 管理层是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大

【答案】ABCD

【综合题 2014（节选）】A注册会计师负责审计甲集团公司2013年度财务报表。

资料五：（3）2013年7月，甲集团公司更换了主要管理层成员，由于现任管理层仅就其任职期间提供书面声明，A注册会计师向前任管理层获取了其在任时相关期间的书面声明。

要求：分析是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

【答案】不恰当。更换管理层并不减轻现任管理层对财务报表整体的责任。A注册会计师需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

【综合题 2019（节选）】甲公司从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表。

资料五 A注册会计师在审计工作底稿中记录的内容摘录如下：

（3）甲公司于2019年初更换了管理层。因已获取新任管理层有关2018年度财务报表的书面声明，A注册会计师不再要求前任管理层提供书面声明。

要求：针对上述事项，假定不考虑其他条件，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【解析】注册会计师应当向现任管理层获取针对管理层责任的书面声明。

3.3 书面声明的日期和涵盖的期间

1. 书面声明的日期应当尽量接近审计报告日，但不得在审计报告日后。
2. 书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。
3. 在某些情况下，可能有必要要求管理层更新书面声明。更新后的书面声明需要表明，以前期间所作的声明是否发生了变化，以及发生了什么变化（如有）。

【2011年 单选题】下列有关书面声明的日期和涵盖期间的说法中，注册会计师认为错误的是（ ）。

- A. 就某些交易获取的单独书面声明可以晚于审计报告日
- B. 书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间
- C. 书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期
- D. 书面声明的日期可以与审计报告日一致

【答案】A

【2012年 单选题】下列有关书面声明日期的说法中，正确的是（ ）。

- A. 审计业务开始后的任何日期
- B. 尽量接近审计报告日，但不得在其之后

- C. 所审计会计期间截止日
- D. 注册会计师离开审计现场的日期

【答案】B

【2013年 单选题】注册会计师负责审计甲公司 2012 年度财务报表。审计报告日为 2013 年 3 月 31 日，财务报表批准报出日为 2013 年 4 月 1 日。下列有关书面声明日期的说法中，正确的是（ ）。

- A. 应当为 2013 年 4 月 1 日
- B. 应当尽量接近 2013 年 3 月 31 日，但不得晚于 2013 年 3 月 31 日
- C. 应当为 2012 年 12 月 31 日
- D. 应当为 2013 年 4 月 1 日以后

【答案】B

【2014年 单选题】A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，现场审计工作完成日为 2014 年 2 月 28 日，财务报表批准日为 2014 年 3 月 20 日，审计报告日为 2014 年 3 月 29 日，财务报表报出日为 2014 年 3 月 31 日。下列有关书面声明日期的做法中，正确的有（ ）。

- A. A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 29 日的书面声明
- B. A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 31 日的书面声明
- C. A 注册会计师取得日期为 2014 年 2 月 28 日的书面声明，并于 2014 年 3 月 29 日就 2014 年 2 月 28 日至 2014 年 3 月 29 日之间的变化获取管理层的更新声明
- D. A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 20 日的书面声明，并于 2014 年 3 月 31 日就 2014 年 3 月 20 日至 2014 年 3 月 31 日之间的变化获取管理层的更新声明

【答案】AC

【2018年 单选题】下列有关书面声明日期的说法中，错误的是（ ）。

- A. 书面声明的日期不得早于财务报表报出日
- B. 书面声明的日期不得晚于审计报告日
- C. 书面声明的日期可以和审计报告日是同一天
- D. 书面声明的日期可以早于审计报告日

【答案】A

3.4 其他书面声明

1. 如果注册会计师**认为有必要**获取一项或多项其他书面声明，以支持与财务报表或者一项或多项具体认定相关的其他审计证据，应当要求管理层提供这些书面声明。
2. 其他书面声明可能是对基本书面声明的补充，但**不构成**其组成部分，**不能**为财务报表特定认定提供充分、适当的审计证据。
3. 注册会计师可能认为有必要要求管理层声明其已将注意到的**所有**内部控制缺陷向注册会计师通报；
4. 也可能认为有必要要求管理层提供书面声明，尤其是支持注册会计师就管理层的**判断或意图**或者**完整性**认定从其他审计证据中获取的了解。
5. 内容——关于财务报表：

（1）会计政策的**选择和运用**是否适当

（2）是否按照适用的财务报告编制基础对下列事项进行了确认、计量、列报或披露：

- ①可能影响资产和负债账面价值或分类的计划或意图；
- ②负债（包括实际负债和或有负债）；
- ③资产的所有权或控制权，资产的留置权或其他物权，用于担保的抵押资产；
- ④可能影响财务报表的法律法规及合同（包括违反法律法规及合同的行为）。

——与向注册会计师提供信息有关

注册会计师可能认为有必要要求管理层提供书面声明，确认其已将注意到的所有**内部控制缺陷**向注册会计师通报。

——有关特定认定

如果管理层的意图对投资的计价基础非常重要，但若不能从管理层获取有关该项投资意图的书面声明，注册会计师就不可能获取充分、适当的审计证据。

3.5 对书面声明可靠性的疑虑

1. 如果对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑，应当确定这些疑虑对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

(1) 如果认为管理层在财务报表中作出**不实陈述**的风险很大，以至于审计工作无法进行，除非治理层采取适当的纠正措施，否则注册会计师可能需要考虑**解除业务约定**（如果法律法规允许）。

(2) 很多时候，治理层采取的纠正措施可能**不足以**使注册会计师发表无保留意见。

2. 如果书面声明与其他审计**证据不一致**，注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题。

如问题仍未解决，注册会计师应当重新考虑管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责。

如果认为书面声明不可靠，注册会计师应当采取适当措施，包括确定其对审计意见可能产生的影响。

【2011年 单选题】在审计被审计单位某项重要的金融资产时，注册会计师就管理层持有该金融资产的意图向被审计单位管理层获取了书面声明，但发现该书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师通常首先采取的措施是（ ）。

A. 提请被审计单位管理层修改其对持有该金融资产意图的书面声明

B. 实施审计程序解决书面声明与其他审计证据不一致的问题

C. 考虑对审计证据总体可靠性和审计意见的影响

D. 修改进一步审计程序的性质、时间安排和范围

【答案】B

3.6 管理层不提供书面声明

1. 应当采取的一般措施

注册会计师应当采取的措施：

(1) 与管理层**讨论**该事项；

(2) 重新评价管理层的**诚信**，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；

(3) 采取适当措施，包括确定该事项对**审计意见**可能产生的影响。

2. 发表**无法表示意见**

如果存在下列情形之一，应当对财务报表发表无法表示意见：

(1) 注册会计师对管理层的**诚信**产生**重大疑虑**，以至于认为其作出的书面声明不可靠；

(2) 管理层不提供下列书面声明：

1) 针对**财务报表的编制**，确认根据审计业务约定条款履行了按适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映的责任；

2) 针对提供的信息和交易的**完整性**，按审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他人员；所有交易均已记录并反映在财务报表中。

【2015年 单选题】下列有关书面声明的说法中，正确的是（ ）。

A. 管理层已提供可靠书面声明的事实，影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围

B. 如果对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠，注册会计师在出具审计报告时就应当对财务报表发表无法表示意见

C. 如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当要求管理层修改书面声明

D. 书面声明日期应当和审计报告日在同一天，且应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间

【答案】B

【2016年 单选题】下列有关书面声明的说法中，错误的是（ ）。

A. 即使管理层已提供可靠的书面说明，也不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围

- B. 为支持与财务报表或某项具体认定相关的其他审计证据，注册会计师可以要求管理层提供关于财务报表或特定认定的书面声明
- C. 如果管理层不向注册会计师提供所有交易均已记录并反映在财务报表中的书面声明，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或无法表示意见
- D. 如果在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任，注册会计师也需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明

【答案】C