

第三节 书面声明

前言：

1. 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。
2. 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。
3. 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，是审计证据的重要来源；
4. 尽管书面声明提供必要的审计证据，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；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。

一、针对管理层责任的书面声明

（一）针对财务报表的编制

注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认其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。

（二）针对提供的信息和交易的完整性的书面声明

注册会计师应当要求管理层就下列事项提供书面声明：

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。

【提示】书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师。

二、其他书面声明

（一）关于财务报表的额外书面声明

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（如相关）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）

（二）与向注册会计师提供信息有关的额外书面声明

除了针对管理层提供的信息和交易的完整性的书面声明外，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。

（三）有关特定认定的书面声明

1. 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。

2. 尽管书面声明能够提供必要的审计证据，但其本身并不能为财务报表特定认定提供充分、适当的审计证据。

三、书面声明的日期和涵盖的期间

（一）书面声明的日期

1. 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，但不得在审计报告日后。书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

2. 由于书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

（二）书面声明的涵盖期间

1. 在某些情况下，管理层需要再次确认以前期间作出的书面声明是否依然适当，可能需要更新以前期间所作的书面声明。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）。

2. 在审计实务中，可能会出现在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任的情形，现任管理层可能由此声称无法就审计报告中提及的所有期间提供部分或全部书面声明。然而，这一事实并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任。相应地，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。

【例-单选题】下列有关书面声明的作用的说法中，错误的是（ ）。

- A. 要求管理层提供书面声明而非口头声明，可以提高管理层声明的质量
- B. 在某些情况下，书面声明可能可以为相关事项提供充分、适当的审计证据
- C. 书面声明可能影响注册会计师需要获取的审计证据的性质和范围
- D. 书面声明是审计证据的重要来源

答案：B

解析：尽管书面声明提供了必要的审计证据，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。

【例-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

解析：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之后。财务报表报出日一般在审计报告日之后。故A选项错误。

【例-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

解析：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之后。故B选项正确。

四、对书面声明可靠性的疑虑

（一）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

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，或者对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行存在疑虑，注册会计师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；
2. 注册会计师可能认为，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；在这种情况下，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）。

【提示】很多时候，治理层采取的纠正措施可能并不足以使注册会计师发表无保留意见。

（二）书面声明与其他审计证据不一致

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。

1. 注册会计师可能需要考虑风险评估结果是否仍然适当。如果认为不适当，注册会计师需要修正风险评估结果，并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围，以应对评估的风险；
2. 如果问题仍未解决，注册会计师应当重新考虑对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责的评估，或者重新考虑对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行的评估，并确定书面声明与其他审计证据的不一致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. 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。

五、管理层不提供要求的书面声明

（一）如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：

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。

（二）如果存在下列情形之一，注册会计师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，管理层确认其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）针对提供的信息和交易的完整性，管理层就下列事项提供书面声明：

- 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。

【例-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声明，也不影响注册会计师就管理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

解析：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无法表示意见。故C选项错误。