

（三）确认的形式

按照审计准则的规定注册会计师应当要求管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

【提示】如果管理层不认可其责任，或不同意提供书面声明，注册会计师将不能获取充分适当的审计证据。在这种情况下注册会计师承接此类审计业务是不恰当的，除非法律法规另有规定。

三、审计业务约定书

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的**书面协议**。会计师事务所承接任何审计业务，都应与被审计单位签订审计业务约定书。

（一）审计业务约定书的基本内容

1. 财务报表 审计的目标与范围 ；
2. 注册会计师的责任 ；
3. 管理层的责任 ；
4. 指出用于编制财务报表所适用的 财务报告编制基础 ；
5. 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。（工作成果）

（二）审计业务约定书的特殊考虑

1. 考虑特定需要：如果情况需要，可能考虑在审计业务约定书中列明下列内容：

（1）详细说明审计工作的范围，包括提及适用的法律法规、审计准则，以及注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告；

（2）对审计业务结果的其他沟通形式；

（3）关于注册会计师按照规定，在审计报告中沟通关键审计事项的要求；

（4）说明由于审计和内部控制的固有限制，即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划 and 执行，仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险；

（5）计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成；

（6）预期管理层将提供书面声明；

（7）预期管理层将允许注册会计师接触管理层知悉的与财务报表编制相关的所有信息（包括与披露相关的所有信息）；

（8）管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿

（包括与财务报表及披露的编制相关的所有信息）和其他所有附带信息（如有），以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作；

（9）管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报表报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实；

（10）费用的计算基础和收费安排；

- (11) 管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款；
- (12) 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；
- (13) 对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排；
- (14) 在首次审计的情况下，与前任注册会计师（如存在）沟通的安排；
- (15) 说明对注册会计师责任可能存在的限制；
- (16) 注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项；
- (17) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

2. 组成部分的审计

如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师，需要考虑下列因素，决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书：

- (1) 组成部分注册会计师的委托人；
- (2) 是否对组成部分单独出具审计报告；
- (3) 与审计委托相关的法律法规的规定；
- (4) 母公司占组成部分的所有权份额；
- (5) 组成部分管理层相对于母公司的独立程度。

3. 连续审计

下列因素可能导致修改审计业务约定条款或提醒被审计单位注意现有的业务约定条款：

- (1) 有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围；
- (2) 需要修改约定条款或增加特别条款；
- (3) 被审计单位高级管理人员近期发生变动；
- (4) 被审计单位所有权发生重大变动；
- (5) 被审计单位业务的性质或规模发生重大变化；
- (6) 法律法规的规定发生变化；
- (7) 编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更；
- (8) 其他报告要求发生变化。

【例-单选题】下列各项中通常无需包含在审计业务约定书的是（ ）。

- A. 财务报表审计的目的与范围
- B. 管理层和治理层的责任
- C. 出具审计报告的日期
- D. 用于编制财务报告所适用的财务报告编制基础

答案：C

解析：审计报告日期是一个相对不固定的日期，在前述审计业务约定书时明确审计报告日期，为时尚早。故选项C错误。

（三）审计业务约定条款的变更

1. 变更审计业务约定条款的要求

在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为保证程度较低的业务，注册会计师应当确定是否存在合理理由予以变更。

2. 变更理由的合理性

变更理由合理性	具体
合理	(1) 环境变化对审计服务的需求产生影响；
	(2) 对原来要求的审计业务的性质存在误解；
不合理	无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。

【注意1】如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应认为该变更是合理的。

【注意2】如果没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务。如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当：①在适用的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定；②确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

2. 变更为审阅业务或相关服务业务的要求



(1) 在同意将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务前，接受委托按照审计准则执行审计工作的注册会计师，除考虑上述变更理由外，还需要评估变更业务对法律责任或业务约定的影响；

(2) 如果注册会计师认为将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务具有合理理由，截至变更日已执行的审计工作可能与变更后的业务相关，相应地，注册会计师需要执行的工作和出具的报告会适用于变更后的业务；（前工作能用上）

(3) 为避免引起报告使用者的误解，对相关服务业务出具的报告不应提及原审计业务和在原审计业务中已执行的程序；（但不提及前工作）

(4) 只有将审计业务变更为执行商定程序业务，注册会计师才可在报告中提及已执行的程序。

【例-多选题】 下列各项中，通常可以作为变更审计业务的合理理由的有（ ）。

- A. 环境变化对审计服务的需求产生影响
- B. 客观因素导致审计范围受到限制
- C. 委托方对原来要求的审计业务的性质存在误解
- D. 管理层对审计范围施加限制

答案： AC

解析： 无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制均不是变更审计业务的合理理由，选项 BD 错误。