

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

# 《中国注册会计师审计准则第 1221 号 ——重要性》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总 则.....	2
一、重要性的含义 .....	2
二、本准则的总体要求 .....	4
第二章 重要性的确定.....	4
一、确定计划的重要性水平时应考虑的因素 .....	4
二、从数量方面考虑重要性 .....	5
三、从性质方面考虑重要性 .....	9
四、何时应考虑重要性 .....	10
第三章 重要性与审计风险的关系.....	11
一、重要性与审计风险的关系 .....	11
二、考虑重要性与审计风险的关系对审计程序的影响 .....	12
第四章 评价错报的影响.....	13
一、尚未更正错报的汇总数 .....	13
二、评价尚未更正错报的汇总数的影响 .....	15
三、与重要性相关的记录 .....	17
第五章 与管理层和治理层的沟通.....	17
一、沟通的要求 .....	17
二、保留沟通记录和获取管理层声明 .....	18

# 第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》(以下简称本准则)第一章(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的和适用范围,重要性的含义,以及对注册会计师在财务报表审计中运用重要性原则提出的总体要求。

## 一、重要性的含义

本准则第三条界定了重要性的含义,指出重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策,则该项错报是重大的。

为了更清楚地理解重要性的概念,需要注意把握以下几点:

1. 重要性概念中的错报包含漏报。财务报表错报包括财务报表金额的错报和财务报表披露的错报。

2. 重要性包括对数量和性质两个方面的考虑。所谓数量方面,是指错报的金额大小,性质方面则是指错报的性质。一般而言,金额大的错报比金额小的错报更重要。在有些情况下,某些金额的错报从数量上看并不重要,但从性质上考虑,则可能是重要的。对于某些财务报表披露的错报,难以从数量上判断是否重要,应从性质上考虑其是否重要。

3. 重要性概念是针对财务报表使用者决策的信息需求而言的。判断一项错报重要与否,应视其对财务报表使用者依据财务报表作出经济决策的影响程度而定。如果财务报表中的某项错报足以改变或影响财务报表使用者的相关决策,则该项错报就是重要的,否则就不重

要。

值得说明的是，在通用目的财务报表的审计中，注册会计师对重要性的判断是基于将财务报表使用者作为具有一定的理解能力并能理性地作出相关决策的一个集体来考虑的。注册会计师难以考虑错报对具体的单个使用者可能产生的影响，因为他们的需求千差万别。例如，就一个以盈利为目的的企业而言，由于投资者是该企业风险资本的提供者，能满足这些投资者信息需求的财务报表也将能满足该财务报表的其他使用者的信息需求。因此，在审计这样的企业时，投资者作为一个集体的信息需求是确定重要性的合适的参考依据。

所谓通用目的财务报表，是指被审计单位按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制的、用以满足广大使用者的共同信息需求的财务报表。

如果注册会计师对特殊目的审计业务出具审计报告，在确定重要性时需要考虑特定使用者的信息需求，以实现特殊审计目标。

4. 重要性的确定离不开具体环境。由于不同的被审计单位面临不同的环境，不同的报表使用者有着不同的信息需求，因此注册会计师确定的重要性也不相同。某一金额的错报对某被审计单位的财务报表来说是重要的，而对另一个被审计单位的财务报表来说可能不重要。例如，错报 10 万元对一个小公司来说可能是重要的，而对另一个大公司来说则可能不重要。

5. 对重要性的评估需要运用职业判断。影响重要性的因素很多，注册会计师应当根据被审计单位面临的环境，并综合考虑其他因素，合理确定重要性水平。不同的注册会计师在确定同一被审计单位财务报表层次和认定层次的重要性水平时，得出的结果可能不同。主要是

因为对影响重要性的各因素的判断存在差异。因此，注册会计师需要运用职业判断来合理评估重要性。

需要注意的是，仅从数量角度考虑，重要性水平只是提供了一个门槛或临界点。在该门槛或临界点之上的错报就是重要的；反之，该错报则不重要。重要性并不是财务信息的主要质量特征。

## 二、本准则的总体要求

本准则第四条对注册会计师在财务报表审计中运用重要性原则提出了总体要求，规定在执行审计业务时，注册会计师应当考虑重要性及其与审计风险的关系。

## 第二章 重要性的确定

本准则第二章（第五条至第九条），主要说明确定计划的重要性水平时应考虑的因素，如何从数量与性质方面考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次的重要性，以及何时应考虑重要性。

### 一、确定计划的重要性水平时应考虑的因素

本准则第五条规定，注册会计师应当运用职业判断确定重要性。第六条规定，在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额上重大的错报。本准则第七条强调，注册会计师应当考虑较小金额错报的累计结果可能对财务报表产生重大影响。

注册会计师在确定计划的重要性水平时，需要考虑以下主要因素：

1. 对被审计单位及其环境的了解。被审计单位的行业状况、法律环境与监管环境等其他外部因素，以及被审计单位业务的性质、对会计政策的选择和应用、被审计单位的目标、战略及相关的经营风险、被审计单位的内部控制等因素，都将影响注册会计师对重要性水平的判断。

2. 审计的目标，包括特定报告要求。信息使用者的要求等因素影响注册会计师对重要性水平的确定。例如，对特定报表项目进行审计的业务，其重要性水平可能需要以该项目金额，而不是以财务报表的一些汇总性财务数据为基础加以确定。

3. 财务报表各项目的性质及其相互关系。财务报表使用者对不同的报表项目的关心程度不同。一般而言，财务报表使用者十分关心流动性较高的项目，注册会计师应当对此从严制定重要性水平。由于财务报表各项目之间是相互联系的，注册会计师在确定重要性水平时，需要考虑这种相互联系。

4. 财务报表项目的金额及其波动幅度。财务报表项目的金额及其波动幅度可能促使财务报表使用者作出不同的反应。因此，注册会计师在确定重要性水平时，应当深入研究这些项目的金额及其波动幅度。

总之，只要影响预期财务报表使用者决策的因素，都可能对重要性水平产生影响。注册会计师应当在计划阶段充分考虑这些因素，并采用合理的方法，确定重要性水平。

## **二、从数量方面考虑重要性**

本准则第八条规定，注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次的重要性。

前已提及，注册会计师应当从数量和性质两个方面考虑重要性。重要性的数量即重要性水平，是针对错报的金额大小而言。重要性水平是一个经验值，注册会计师只能通过职业判断确定重要性水平。在审计过程中，注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平。

### （一）财务报表层次的重要性水平

由于财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作对财务报表发表审计意见，因此，注册会计师应当考虑财务报表层次的重要性。只有这样，才能得出财务报表是否公允反映的结论。注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表层次的重要性水平。

确定多大错报会影响到财务报表使用者所作决策，是注册会计师运用职业判断的结果。很多注册会计师根据所在会计师事务所的惯例及自己的经验，考虑重要性水平。注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再选用适当的百分比乘以该基准，从而得出财务报表层次的重要性水平。

在实务中，有许多汇总性财务数据可以用作确定财务报表层次重要性水平的基准，例如，总资产、净资产、销售收入、费用总额、毛利、净利润等。在选择适当的基准时，注册会计师应当考虑的因素包括：

（1）财务报表的要素（例如，资产、负债、所有者权益、收入和费用等）、适用的会计准则和相关会计制度所定义的财务报表指标（例如，财务状况、经营成果和现金流量），以及适用的会计准则和相关会计制度提出的其他具体要求；

（2）对某被审计单位而言，是否存在财务报表使用者特别关注

的报表项目（例如，特别关注与评价经营成果相关的信息）；

（3）被审计单位的性质及所在行业；

（4）被审计单位的规模、所有权性质以及融资方式。

注册会计师对基准的选择有赖于被审计单位的性质和环境。例如，对于以盈利为目的的被审计单位而言，来自经常性业务的税前利润或税后净利润可能是一个适当的基准；而对于收益不稳定的被审计单位或非盈利组织来说，选择税前利润或税后净利润作为判断重要性水平的基准就不合适。对于资产管理公司来说，净资产可能是一个适当的基准。注册会计师通常选择一个相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准。由于销售收入和总资产具有相对稳定性，注册会计师经常将其用作确定计划重要性水平的基准。

在确定恰当的基准后，注册会计师通常运用职业判断合理选择百分比，据以确定重要性水平。以下是一些参考数值的举例：

（1）对于以盈利为目的的企业，来自经常性业务的税前利润或税后净利润的 5%，或总收入的 0.5%；

（2）对于非盈利组织，费用总额或总收入的 0.5%；

（3）对于共同基金公司，净资产的 0.5%。

注册会计师执行具体审计业务时，可能认为采用比上述百分比更高或更低的比例是适当的。

此外，注册会计师在确定重要性时，通常考虑以前期间的经营成果和财务状况、本期的经营成果和财务状况、本期的预算和预测结果、被审计单位情况的重大变化（例如，重大的企业购并）以及宏观经济环境和所在行业环境发生的相关变化。例如，注册会计师在将净利润作为确定某单位重要性水平的基准时，因情况变化使该单位本年度净



利润出现意外的增加或减少，注册会计师可能认为选择近几年的平均净利润作为重要性水平的基准更加合适。

注册会计师在确定重要性水平时，不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。例如，财务报表含有高度不确定性的大额估计，注册会计师并不会因此而确定一个比不含有该估计的财务报表的重要性更高或更低的重要性水平。

## （二）各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平

由于财务报表提供的信息由各类交易、账户余额、列报认定层次的信息汇集加工而成，注册会计师只有通过对各类交易、账户余额、列报认定层次实施审计，才能得出财务报表是否公允反映的结论。因此，注册会计师还应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性。

各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平称为“可容忍错报”。可容忍错报的确定以注册会计师对财务报表层次重要性水平的初步评估为基础。它是在不导致财务报表存在重大错报的情况下，注册会计师对各类交易、账户余额、列报确定的可接受的最大错报。

在确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平时，注册会计师应当考虑以下主要因素：第一，各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性；第二，各类交易、账户余额、列报的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系。由于为各类交易、账户余额、列报确定的重要性水平即可容忍错报，对审计证据数量有直接的影响，因此，注册会计师应当合理确定可容忍错报。

需要强调的是，在制定总体审计策略时，注册会计师应当对那些金额本身就低于所确定的财务报表层次重要性水平的特定项目作额

外的考虑。注册会计师应当根据被审计单位的具体情况，运用职业判断，考虑是否能够合理地预计这些项目的错报将影响使用者依据财务报表作出的经济决策（如有这种情况的话）。注册会计师在作出这一判断时，应当考虑的因素包括：

（1）会计准则、法律法规是否影响财务报表使用者对特定项目计量和披露的预期（如关联方交易、管理层及治理层的报酬）；

（2）与被审计单位所处行业及其环境相关的关键性披露（例如，制药业的研究与开发成本）；

（3）财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的特定业务分部（如新近购买的业务）的财务业绩。

了解治理层和管理层对上述问题的看法和预期，可能有助于注册会计师根据被审计单位的具体情况作出这一判断。

### 三、从性质方面考虑重要性

金额不重要的错报从性质上看有可能是重要的。注册会计师在判断错报的性质是否重要时应该考虑的具体情况包括：

1. 错报对遵守法律法规要求的影响程度。
2. 错报对遵守债务契约或其他合同要求的影响程度。
3. 错报掩盖收益或其他趋势变化的程度（尤其在联系宏观经济背景和行业状况进行考虑时）。

4. 错报对用于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度。

5. 错报对财务报表中列报的分部信息的影响程度。例如，错报事项对分部或被审计单位其他经营部分的重要程度，而这些分部或经营部分对被审计单位的经营或盈利有重大影响。

6. 错报对增加管理层报酬的影响程度。例如，管理层通过错报来达到有关奖金或其他激励政策规定的要求，从而增加其报酬。

7. 错报对某些账户余额之间错误分类的影响程度，这些错误分类影响到财务报表中应单独披露的项目。例如，经营收益和非经营收益之间的错误分类，非盈利单位的受到限制资源和非限制资源的错误分类。

8. 相对于注册会计师所了解的以前向报表使用者传达的信息（例如，盈利预测）而言，错报的重大程度。

9. 错报是否与涉及特定方的项目相关。例如，与被审计单位发生交易的外部单位是否与被审计单位管理层的成员有关联。

10. 错报对信息漏报的影响程度。在有些情况下，适用的会计准则和相关会计制度并未对该信息作出具体要求，但是注册会计师运用职业判断，认为该信息对财务报表使用者了解被审计单位的财务状况、经营成果或现金流量很重要。

11. 错报对与已审计财务报表一同披露的其他信息的影响程度，该影响程度能被合理预期将对财务报表使用者作出经济决策产生影响。

需要指出的是，这些因素只是举例，不可能包括所有情况，也并非所有审计都会出现上述全部因素。注册会计师不能以存在这些因素为由而必然认为错报是重大的。这些因素仅供注册会计师参考。

#### **四、何时应考虑重要性**

本准则第九条规定，在确定审计程序的性质、时间和范围以及评价错报的影响时，注册会计师应当考虑重要性。

本准则第三章和第四章分别说明在确定审计程序的性质、时间和

范围以及评价错报的影响时，注册会计师应当如何考虑重要性及其与审计风险的关系。

### 第三章 重要性与审计风险的关系

本准则第三章（第十条至第十二条），主要说明重要性与审计风险的关系，以及如何考虑重要性与审计风险的关系对审计程序的影响。

#### 一、重要性与审计风险的关系

本准则第十一条指出，重要性与审计风险之间存在反向关系。重要性水平越高，审计风险越低；重要性水平越低，审计风险越高。这里所说的重要性水平高低指的是金额的大小。通常，4 000 元的重要性水平比 2 000 元的重要性水平高。在理解两者之间的关系时，必须注意，重要性水平是注册会计师从财务报表使用者的角度进行判断的结果。如果重要性水平是 4 000 元，则意味着低于 4 000 元的错报不会影响到财务报表使用者的决策，此时注册会计师需要通过执行有关审计程序合理保证能发现高于 4 000 元的错报。如果重要性水平是 2 000 元，则金额在 2 000 元以上的错报就会影响财务报表使用者的决策，此时注册会计师需要通过执行有关审计程序合理保证能发现金额在 2 000 元以上的错报。显然，重要性水平为 2 000 元时审计不出这样的重大错报的可能性即审计风险，要比重要性水平为 4 000 元时的审计风险高。审计风险越高，越要求注册会计师收集更多更有效的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平。因此，重要性和审计证据之间也是反向变动关系。

值得注意的是，注册会计师不能通过不合理地人为调高重要性水

平，降低审计风险。因为重要性是依据重要性概念中所述的判断标准确定的，而不是由主观期望的审计风险水平决定。

由于重要性和审计风险存在上述反向关系，而且这种关系对注册会计师将要执行的审计程序的性质、时间和范围有直接的影响，因此，注册会计师应当综合考虑各种因素，合理确定重要性水平。

## 二、考虑重要性与审计风险的关系对审计程序的影响

注册会计师对重要性及其与审计风险的关系的考虑贯穿于注册会计师审计工作的全过程。在不同的审计阶段，重要性与审计风险的关系都会对审计程序产生影响。

1. 在审计计划阶段，注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围时，需要考虑计划的重要性水平。按照本准则第十条的规定，在计划审计工作时，注册会计师应当考虑导致财务报表发生重大错报的原因，并应当在了解被审计单位及其环境的基础上，确定一个可接受的重要性水平，即首先为财务报表层次确定重要性水平，以发现在金额上重大的错报。同时，注册会计师还应当评估各类交易、账户余额及列报认定层次的重要性，以便确定进一步审计程序的性质、时间和范围，将审计风险降至可接受的低水平。本准则第十一条规定，注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围时应当考虑重要性与审计风险之间的反向关系。

2. 在审计执行阶段，随着审计过程的推进，注册会计师应当及时评价计划阶段确定的重要性水平是否仍然合理，并根据具体环境的变化或在审计执行过程中进一步获取的信息，修正计划的重要性水平，进而修改进一步审计程序的性质、时间和范围。本准则第十一条还规定，在确定审计程序后，如果注册会计师决定接受更低的重要性

水平，审计风险将增加。注册会计师应当选用下列方法将审计风险降至可接受的低水平：

(1) 如有可能，通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试，降低评估的重大错报风险，并支持降低后的重大错报风险水平；

(2) 通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间和范围，降低检查风险。

3. 在评价审计程序结果时，注册会计师确定的重要性和审计风险，可能与计划审计工作时评估的重要性和审计风险存在差异。在这种情况下，注册会计师应当按照本准则第十二条的规定，考虑实施的审计程序是否充分。

## 第四章 评价错报的影响

本准则第四章（第十三条至第十七条），主要说明尚未更正错报的汇总数的构成，以及如何评价尚未更正错报的汇总数对财务报表的影响。

### 一、尚未更正错报的汇总数

本准则第十四条规定了尚未更正错报的汇总数的构成。尚未更正错报的汇总数包括已经识别的具体错报和推断误差，分别说明如下：

#### （一）已经识别的具体错报

已经识别的具体错报是指注册会计师在审计过程中发现的，能够准确计量的错报，包括下列两类：

1. 对事实的错报。这类错报产生于被审计单位收集和处理数据的错误，对事实的忽略或误解，或故意舞弊行为。例如，注册会计师

在审计测试中发现最近购入存货的实际价值为 15 000 元，但账面记录的金额却为 10 000 元。因此，存货和应付账款分别被低估了 5 000 元，这里被低估的 5 000 元就是已识别的对事实的具体错报。

2. 涉及主观决策的错报。这类错报产生于两种情况：一是管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异，例如，由于包含在财务报表中的管理层作出的估计值超出了注册会计师确定的一个合理范围，导致出现判断差异；二是管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异，由于注册会计师认为管理层选用会计政策造成错报，管理层却认为选用会计政策适当，导致出现判断差异。

## （二）推断误差

也称“可能误差”，是注册会计师对不能明确、具体地识别的其他错报的最佳估计数。推断误差通常包括：

1. 通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报。例如，应收账款年末余额为 2 000 万元，注册会计师抽查 10% 样本发现金额有 100 万元的高估，高估部分为账面金额的 20%，据此注册会计师推断总体的错报金额为 400 万元（即  $2\,000 \times 20\%$ ），那么上述 100 万元就是已识别的具体错报，其余 300 万元即推断误差。

2. 通过实质性分析程序推断出的估计错报。例如，注册会计师根据客户的预算资料及行业趋势等要素，对客户年度销售费用独立地作出估计，并与客户账面金额比较，发现两者间有 50% 的差异；考虑到估计的精确性有限，注册会计师根据经验认为 10% 的差异通常是可接受的，而剩余 40% 的差异需要有合理解释并取得佐证性证据；假定注册会计师对其中 10% 的差异无法得到合理解释或不能取得佐证，则

该部分差异金额即为推断误差。

## 二、评价尚未更正错报的汇总数的影响

本准则第十三条规定，注册会计师应当评估在审计过程中已识别但尚未更正错报的汇总数是否重大。

注册会计师需要在出具审计报告之前，评估尚未更正错报单独或累积的影响是否重大。在评估时，注册会计师应当从特定的某类交易、账户余额及列报认定层次和财务报表层次考虑这些错报的金额和性质，以及这些错报发生的特定环境。

注册会计师应当分别考虑每项错报对相关交易、账户余额及列报的影响，包括错报是否超过之前为特定交易、账户余额及列报所设定的较之财务报表层次重要性水平更低的可容忍错报。此外，如果某项错报是（或可能是）由舞弊造成的，无论其金额大小，注册会计师均应当按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》的规定，考虑其对整个财务报表审计的影响。考虑到某些错报发生的环境，即使其金额低于计划的重要性水平，注册会计师仍可能认为其单独或连同其他错报从性质上看是重大的。前已提及，可能影响注册会计师评估错报从性质上看是否重大的因素包括错报是否与违反监管要求或合同规定有关；是否掩盖了收益或其他趋势的变化；是否影响用来评价被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的相关比率；是否会导致管理层报酬的增加；是否影响财务报表中列示的分部信息等等。

注册会计师在评估未更正错报是否重大时，不仅需要考虑每项错报对财务报表的单独影响，而且需要考虑所有错报对财务报表的累积影响及其形成原因，尤其是一些金额较小的错报，虽然单个看起来并



不重大，但是其累计数却可能对财务报表产生重大的影响。例如，某个月未发生的错报可能并不重要，但是如果每个月末都发生相同的错报，其累计数就有可能对财务报表产生重大影响。为全面地评价错报的影响，注册会计师应将审计过程中已识别的具体错报和推断误差进行汇总。

尚未更正错报与财务报表层次重要性水平相比，可能出现以下两种情况：

1. 尚未更正错报的汇总数低于重要性水平（并且特定项目的尚未更正错报也低于考虑其性质所设定的更低的重要性水平，下同）。如果尚未更正错报汇总数低于重要性水平，对财务报表的影响不重大，注册会计师可以发表无保留意见的审计报告。

2. 尚未更正错报的汇总数超过或接近重要性水平。按照本准则第十五条的规定，如果尚未更正错报汇总数超过了重要性水平，对财务报表的影响可能是重大的，注册会计师应当考虑通过扩大审计程序的范围或要求管理层调整财务报表降低审计风险。在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。本准则第十六条规定，如果管理层拒绝调整财务报表，并且扩大审计程序范围的结果不能使注册会计师认为尚未更正错报的汇总数不重大，注册会计师应当考虑出具非无保留意见的审计报告。

本准则第十七条规定，如果已识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平，注册会计师应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报是否可能超过重要性水平，并考虑通过实施追加的审计程序，或要求管理层调整财务报表降低审计风险。

### 三、与重要性相关的记录

注册会计师应当记录与重要性相关的下列事项：

(1) 在审计中使用的重要性水平和可容忍错报包括对其所作的修改，以及确定和修改这些水平的依据；

(2) 与已识别的具体错报和推断误差相关的尚未更正错报的汇总情况，不包括发现的明显不重要的细微错报；

(3) 注册会计师就尚未更正错报单独或累积是否导致或不导致财务报表重大错报所形成的结论，以及形成该结论的依据。

注册会计师应当选择适当的方式记录错报，以使其能够：

(1) 分别考虑已识别的具体错报和推断误差的不同影响，以及已识别的具体错报中对事实的错报和涉及主观决策的错报的不同影响；

(2) 考虑财务报表错报的累积影响；

(3) 评价错报对特定种类账户、分部信息、比率、趋势以及遵守法律法规和合约要求的影响。

## 第五章 与管理层和治理层的沟通

本准则第五章(第十八条)，主要说明与管理层和治理层的沟通。

### 一、沟通的要求

本准则第十八条规定，如果识别出由于舞弊或错误而导致的重大错报，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定，考虑与管理层和治理层沟通。

除了那些明显不重要的细微错报外，注册会计师应就其发现的所有已识别错报和推断误差与被审计单位管理层和治理层进行沟通，讨

论其原因与影响。对于已识别的错报，不论其金额是否重大，注册会计师都应当要求管理层更正。

## 二、保留沟通记录和获取管理层声明

注册会计师应当保留其与管理层和治理层沟通的相关记录。由于管理层对财务报表负责，因此，如果财务报表中存在不影响出具无保留意见审计报告的未更正错报，注册会计师应当从管理层那里获取关于未更正错报不重要的书面声明。如果管理层拒绝作出声明，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明》第十七条的规定处理。