



## 2021 年年度查察報告

2022 年 6 月 23 日

---

## 关于财务汇报局

财务汇报局(财汇局)是根据《财务汇报局条例》于 2006 年 12 月 1 日设立的独立机构，获赋予法定职能，透过注册、认可、查察、调查及纪律处分规管上市实体核数师。

财汇局致力维持香港上市实体财务汇报质素，从而加强对投资者的保障，提高投资者对企业汇报的信心。

掌握最新信息，请浏览：<https://www.frc.org.hk> 或追踪我们的 LinkedIn。

联系我们

电邮：[general@frc.org.hk](mailto:general@frc.org.hk)

电话：(852) 2810 6321

## 行政总裁的话

本人欣然与大家分享本局第二份年度查察报告，当中包括我们于 2021 年完成上市实体项目及质素监控制度查察的全年结果。本报告阐述我们所查察项目及事务所层面的质素监控制度的常见缺失，以及我们期望核数师、董事及审核委员会针对该等缺失采取的行动。本报告亦载列我们就 2020 年完成的查察所采取的跟进行动以及我们就会计师事务所实施新订及经修订质素管理及审计准则作出的指导意见。



### *我们的发现及其关键原因*

**我们的查察发现关于审计质素，并非关于上市实体财务报告的质素，亦不应被视为如此。**

于 2021 年，汲取首年查察累积的经验，财汇局运用与 2020 年相若的资源达致更高的效率。我们完成了 50 个（2020 年为 37 个）项目查察及 17 间（2020 年为 18 间）上市实体会计师事务所的质素监控制度查察。此外，我们就四个通过我们的举报渠道所识别并涉嫌违反适用专业准则的个案完成了针对性查察。查察更多项目可使我们更好地服务及保障投资大众。

我们喜见会计师事务所普遍就改善审计事宜作出迅速积极的回应。查察结果显示，整体审计质素较 2020 年的查察结果按年改善。32%（较 2020 年的 27% 提升）受查察的项目被评为仅「需要有限度改进」或「良好」，属于符合我们对上市实体审计的预期标准。

其中，有关类别 A 事务所项目的整体审计质素评级显著提升，四个受查察的项目首次获得最高审计质素评级「良好」级别。在有关该等事务所的查察中，除了我们报告中所发现的一个共同范畴外，其他范畴所识别到的缺失数目均显著减少。这显示类别 A 事务所整体正在采取强而有效的行动以提升其审计质素，以回应我们于 2020 年的查察发现。此举应可增强投资大众及广大公众对上市实体财务汇报及审计质素的信心。

我们发现缺乏足够的专业怀疑态度仍然是导致审计质素低下的常见原因。尽管在此方面已有显著改善，但仍有进一步改善空间。在我们 2021 年的查察项目中，46%（较在 2020 年查察项目中的 81% 项目有所下降）在此方面存在缺失。

另外，我们发现有关测试日记账分录及其他调整、关键审计事项、使用所聘用专家之工作及编备充足纪录范畴的缺失数目皆大幅减少。

但是，有关核数师评估管理层就收入会计准则应用方面的缺失的重大程度有所增加。此为审计的重要范畴。因为收入为投资者关注的关健绩效指标，而很多收入确认模型均为复杂。我们亦发现核数师评估管理层应用预期信用损失模型方面的缺失数量有所上升。此范畴在当前经济环境下甚具挑战性。因此，核数师抱持适当专业怀疑态度乃达致高质素审计的关键，核数师急须改善其在此两个范畴的工作。审核委员会亦须采取行动，就实体收入确认政策和估计预期信用损失所使用的假设是否适当及相关实施情况，向上市实体管理层提出质询，并就此等范畴的审计工作是否充足向核数师提出质询。

我们亦于本报告强调构成良好审计的因素及观察所见的良好作业标准。事务所应在适当情况下考虑这些因素和良好作业标准，藉此提升其审计质素。此等因素包括全面的审计筹划及严谨的风险评估、审计合伙人在整个审计过程中的前期及高度参与、严谨地质询管理层的重大判断及估计、从上市实体管理层获得高质素资料以及审核委员会的严格监督。最后两个因素突显管理层与审核委员会可为促成高质素财务汇报及审计而缔造的重大协同效应。核数师应积极向管理层表达其对于财务汇报及所提供资料的质素之期望，并当其未能符合预期时向董事局及审核委员会汇报。

有效的质素监控制度有助贯彻进行高质素的审计，而此等监控的缺失直接影响审计项目质素。就类别 A 会计师事务所而言，我们首次对该等事务所的质素控制制度内的两个要素（人力资源及监督（包括处理投诉及指控））的政策和程序进行专题审查。专题审查深入查阅及比较所有类别 A 会计师事务所在事务所层面的政策和程序，目的旨在识别该等事务所有待改进的地方和良好作业标准。我们强烈建议其他类别的事务所可在适当情况下考虑相关结果，并加以采用以改进其做法。

我们已查察在 2021 年受查察的十一个类别 B 和 C 事务所质素监控制度的所有六个要素。该等事务所并未于 2020 年接受查察，但识别的查察发现与我们于 2020 年中期及年度查察报告中所载大致相同。此等查察结果的一致性显示该等事务所尚未积极回应我们于过往查察刊物中汇报的查察结果。我们敦促彼等考虑本报告和我们过往刊发的报告所阐述的发现，并采取必要行动增强彼等的政策和程序。

### *董事及审核委员会的角色*

公司董事须对编制财务报表及内部监控的成效负责，以确保该等财务报表乃按照适用财务报告准则编制。

审核委员会协助董事履行其监督财务报表编制的责任，透过监督核数师，展现其在财务汇报质素上担当着重要角色。彼等须采取行动确保上市实体采纳符合适用会计准则规定的会计政策，并确保该等实体设有严谨的内部管治及充足的资源以编制高质素的财务资料。我们敦促审核委员会考虑我们的关键查察发现，并质询其核数师有否及如何应对报告所强调的普遍缺失。我们亦敦促审核委员会质询管理层有否向核数师提供具备所需质素的资料，致使核数师能够及时有效地执行审计。

### *我们的跟进行动*

我们将继续专注确保接受查察的事务所会进行强而有力的根本原因分析，藉此识别我们于质素监控制度及项目查察中所发现的缺失的根本原因，并制定计划迅速纠正该等缺失。我们将审阅应对我们在查察过程中识别的缺失的补救计划提案，与事务所协议完成补救措施的时间表，并在后续查察年度评估其有效性。

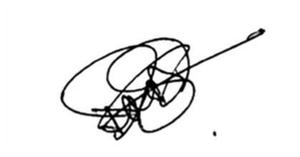
若查察项目及质素监控制度的质素未能达到要求，我们将考虑采取一系列可采取的跟进行动，包括对会计师事务所进行进一步查察，转交项目予相关部门以展开执法行动及采取其他任何适当的跟进行动。

我们亦将与事务所及广大持分者（例如管理层、董事局及审核委员会成员）举行简介会及公众教育讲座，藉此分享我们对查察结果的见解及有关加强审计表现及提高财务汇报质素的建议。

### 进一步改革

随着会计专业的进一步改革，我们将从香港会计师公会接管对执业单位进行查察的职能。未来的会计及财务汇报局将会采用相称原则执行监管工作。肩负这扩大职能不仅能提高监管效益，确保与国际做法一致，亦能推动会计业界的可持续发展。我们将就相关过渡安排与持份者进行沟通。

最后，我们欢迎与受监管的会计师事务所建立具建设性的关系，对他们锐意改进工作素质表示赞赏。



马力  
行政总裁



## 目录

---

	页数
4.3.7 培训	41
4.3.8 项目编备纪录的可靠性、可查取性或可检索性	42
<b>第五部分 有关 2020 年查察的最新情况</b>	<b>43</b>
5.1 2020 年查察的补救方案	43
5.2 对有重大发现的项目的跟进行动	43
<b>第六部分 展望未来</b>	<b>45</b>
6.1 引言	45
6.2 质素管理准则	45
6.3 识别及评估重大错报风险的经修订审计准则	46
6.4 进一步改革	46
<b>附录</b>	
1 我们的查察概述	47
2 词汇	55

## 第一部分

### 导言

#### 1.1 本报告的目的

- 1.1.1 本报告列出我们在 2021 年完成对上市实体核数师质素监控制度及彼等经选定审计项目的全年查察结果。
- 1.1.2 我们于 2021 年完成了 50 个 ( 2020 年 : 37 个 ) 项目查察及 17 个 ( 2020 年 : 18 个 ) 上市实体核数师质素监控制度查察。刊发主要查察发现可使上市实体核数师考虑市场的普遍发现及采取措施以改善其质素监控制度的有效性及避免有关缺失在未来审计中发生。我们已于本报告概述了核数师应避免的已识别缺失的常见原因。我们亦于本报告强调构成良好审计的因素及观察所见的良好作业标准。上市实体核数师应在适当情况下考虑这些因素和良好作业标准，藉此提升其审计质素。
- 1.1.3 本报告亦提供我们对核数师就 2020 年完成的查察所采取的补救行动的查察及评价的最新情况。此外，本报告载有我们就实施新订及经修订质素管理及审计准则向事务所提出的指导性意见，以及我们就会计业界进一步改革的筹备工作。
- 1.1.4 本报告亦提醒及教育管理层、董事局及审核委员会彼等有关财务汇报的角色及职责。此外，本报告作为审核委员会的资源工具，以助彼等质询其核数师有否及如何应对报告所载述的普遍缺失。我们亦在本报告中载列我们对上市实体核数师、董事及审核委员会就应对我们对市场的普遍发现之期望。
- 1.1.5 我们的查察方法，以及因应我们的查察结果而可能采取的监管跟进行动的资料的概述载于本报告附录一。

## 第二部分

### 整体审计质素

#### 2.1 引言

2.1.1 下表列出于 2020 年 12 月 31 日，由不同类型及类别的核数师审计的香港上市实体项目的数量及市值：

**表 1 上市实体数量和市值及其核数师所处地**

	事务所数量	经审计上市 实体数量	经审计上市 实体市值
香港	44	2,628	93.8%
— 类别 A <sup>1</sup>	6	1,965	91.5%
— 类别 B <sup>1</sup>	15	582	2.2%
— 类别 C <sup>1</sup>	23	81	0.1%
中国内地	10	74	1.0%
境外	25	72	5.2%
总计	79	2,774	100.0%

<sup>1</sup> 类别 A、B 及 C 事务所每年分别完成超过 100 间、10 至 100 间以及最少一间但少于 10 间上市实体审计。我们每年对类别 A 事务所进行查察及按三年为一个查察周期对类别 B 及 C 事务所进行查察。

- 2.1.2 我们每年除了对 6 间类别 A 核数师进行查察外，亦于 2021 年查察了 8 间类别 B (2020 年：4 间) 及 3 间类别 C (2020 年：8 间) 香港会计师事务所。
- 2.1.3 由于内地会计师事务所在上市实体审计项目中所占比例相对较小，占香港股票市场市值少于 1%，因此在 2021 年未有选定上述事务所进行查察。倘财汇局有意查察获香港上市实体委任为核数师之内地会计师事务所，我们将寻求监督评价局的协助。
- 2.1.4 由境外会计师事务所审计的上市实体占香港股票市场市值约 5% 及香港上市实体数量约 3%。由于境外核数师在香港审计市场中所占比例相对较小及彼等多数为网络事务所（即与每年查察的类别 A 事务所共享重要专业资源的事务所），因此我们在 2021 年未有选定上述核数师进行查察。
- 2.1.5 2021 年的查察工作继续集中于香港会计师事务所及存放于香港的审计工作底稿。我们将继续与监督评价局紧密合作，就查察存放于中国内地的审计工作底稿制定合作框架。

## 2.2 查察结果及分析

### 整体查察结果

表 2 按会计师事务所类别分类的项目查察结果

		各审计质素评级的项目数量 / 受查察项目总数				平均审计质素评级 <sup>2</sup>
会计师事务所类别	良好	需要有限度改进	需要改进	需要重大改进		
2021年	类别 A	4 / 31 (13%)	10 / 31 (32%)	14 / 31 (45%)	3 / 31 (10%)	2.5
	类别 B	0 / 16 (0%)	2 / 16 (13%)	5 / 16 (31%)	9 / 16 (56%)	3.4
	类别 C	0 / 3 (0%)	0 / 3 (0%)	1 / 3 (33%)	2 / 3 (67%)	3.7
	总计	4 / 50 (8%)	12 / 50 (24%)	20 / 50 (40%)	14 / 50 (28%)	2.9
2020年	类别 A	0 / 22 (0%)	9 / 22 (41%)	9 / 22 (41%)	4 / 22 (18%)	2.8
	类别 B	0 / 8 (0%)	0 / 8 (0%)	2 / 8 (25%)	6 / 8 (75%)	3.8
	类别 C	0 / 7 (0%)	1 / 7 (14%)	3 / 7 (43%)	3 / 7 (43%)	3.3
	总计	0 / 37 (0%)	10 / 37 (27%)	14 / 37 (38%)	13 / 37 (35%)	3.1

2.2.1 于 2021 年，汲取首年查察累积的经验，我们运用与 2020 年相若的资源达致更高的效率。我们于 2021 年完成 50 个项目查察，较 2020 年完成的 37 个项目查察有所增加。此外，我们就四个涉嫌违反适用专业准则的个案完成了针对性查察。该四个个案乃通过财汇局举报渠道及由调查及查讯部内部转介所识别。其中一个针对性查察与一个于 2020 年受查察的项目有关。该项目于 2020 年年度查察报告中被列为大致完成查察项目。由于该项目对 2020 年整体平均审计质素评级影响微不足道，故本报告中的比较数据未予调整。

<sup>2</sup> 被评为「良好」、「需要有限度改进」、「需要改进」和「需要重大改进」的项目之定量审计质素评级分别为「1」、「2」、「3」和「4」。因此，在我们查察的项目中，平均评级越低，审计质素越高。

2.2.2 在 2021 年，我们于每所类别 A 事务所挑选四至七个项目，类别 B 事务所挑选两个项目及类别 C 事务所挑选一个项目进行查察。在三年查察周期中每年各类别受查察的事务所的数目视乎事务所的规模及复杂性、事务所完成的上市实体审计的风险概况及财汇局的资源。类别 A 事务所每年接受查察，而类别 B 及 C 事务所于三年查察周期中至少接受一次查察。

2.2.3 表 2 列出按审计质素评级分类的受查察项目数量。与 2020 年查察结果相比，整体审计质素有所改善。32%，即 50 个受查察项目中的 16 个，被评为仅「需有限度改进」或「良好」（2020 年：27%，即 37 个项目中的 10 个），属于符合我们对上市实体审计的预期标准。

2.2.4 与 2020 年相比，类别 A 事务所于 2021 年项目查察中获得更佳的平均审计质素评级。其中四个受查察项目（2020 年：无）评级为「良好」。我们注意到，类别 A 事务所投入大量时间及精力应对我们在 2020 年查察中识别的查察发现。该等事务所采取的行动包括：

- a. 事务所领导层将提高审计质素列为优先事宜，强调审计质素的重要性；
- b. 及时就核数师在审计关键风险范畴时可能需要考虑的事项发出提醒或警告；
- c. 制定或完善审计工作底稿模板并要求必须使用这些模板；
- d. 加强项目质素控制复核的有效性。透过要求项目团队详细记录项目质素控制复核员提出质疑的范畴、项目团队的回应及建议解决方案，协议跟进行动；
- e. 举行事后汇报会，旨在评估当年度审计中良好和需要改进之处，并为下一年度的审计制定改进计划；
- f. 就内部和外部查察所得的经验教训举办分享会，并提供指引或实用提示，以避免在日后审计中重犯常见错误；及
- g. 执行高质素审计的项目团队作经验分享。

这表明类别 A 事务所 (共审计约 70% 的香港上市实体, 占香港股票市场市值逾 90%) 正采取坚实有效的措施以提升审计质素。这应增强投资大众及广大公众对上市实体财务汇报及审计质素的信心。

2.2.5 类别 B 事务所在 2021 年受查察项目的平均审计质素评级亦优于去年。其中两个项目 (2020 年: 无) 被评为仅「需要有限度改进」。类别 C 事务所项目的平均审计质素评级逊于 2020 年。但由于 2021 年类别 C 事务所受查察的项目数量较少, 该类别事务所的审计质素不应被确认为低于 2021 年。

2.2.6 表 3 列出各类别 A 事务所按审计质素评级的受查察项目数量。

*个别类别 A 核数师的查察结果*

**表 3 各类别 A 核数师的项目查察结果<sup>3</sup>**

		各审计质素评级的项目数量 / 受查察项目总数				
会计师事务所名称	良好	需要有限度改进	需要改进	需要重大改进	平均审计质素评级 <sup>4</sup>	
2021 年	立信德豪	0 / 4 (0%)	1 / 4 (25%)	1 / 4 (25%)	2 / 4 (50%)	3.3
	德勤	1 / 5 (20%)	1 / 5 (20%)	3 / 5 (60%)	0 / 5 (0%)	2.4
	安永	1 / 6 (17%)	1 / 6 (17%)	4 / 6 (67%)	0 / 6 (0%)	2.5
	国卫	0 / 4 (0%)	0 / 4 (0%)	3 / 4 (75%)	1 / 4 (25%)	3.3
	毕马威	1 / 5 (20%)	3 / 5 (60%)	1 / 5 (20%)	0 / 5 (0%)	2.0
	罗兵咸永道	1 / 7 (14%)	4 / 7 (57%)	2 / 7 (29%)	0 / 7 (0%)	2.1
	总计	4 / 31 (13%)	10 / 31 (32%)	14 / 31 (45%)	3 / 31 (10%)	2.5

<sup>3</sup> 该等事务所为: 香港立信德豪会计师事务所有限公司 (立信德豪)、德勤•关黄陈方会计师行 (德勤)、安永会计师事务所 (安永)、国卫会计师事务所有限公司 (国卫)、毕马威会计师事务所 (毕马威) 及罗兵咸永道会计师事务所 (罗兵咸永道)。

<sup>4</sup> 被评为「良好」、「需要有限度改进」、「需要改进」和「需要重大改进」的项目之定量审计质素评级分别为「1」、「2」、「3」和「4」。因此, 在我们查察的项目中, 平均评级越低, 审计质素越高。

		各审计质素评级的项目数量 / 受查察项目总数				
会计师事务所名称	良好	需要有限度改进	需要改进	需要重大改进	平均审计质素评级 <sup>5</sup>	
2020年	立信德豪	0 / 3 (0%)	0 / 3 (0%)	2 / 3 (67%)	1 / 3 (33%)	3.3
	德勤	0 / 3 (0%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	3.0
	安永	0 / 4 (0%)	2 / 4 (50%)	1 / 4 (25%)	1 / 4 (25%)	2.8
	国卫	0 / 3 (0%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	3.0
	毕马威	0 / 4 (0%)	3 / 4 (75%)	1 / 4 (25%)	0 / 4 (0%)	2.3
	罗兵咸永道	0 / 5 (0%)	2 / 5 (40%)	3 / 5 (60%)	0 / 5 (0%)	2.6
	总计	0 / 22 (0%)	9 / 22 (41%)	9 / 22 (41%)	4 / 22 (18%)	2.8

2.2.7 读者须审慎诠释上述审计质素评级。鉴于各事务所每年受查察的项目数量相对较小，上述评级不足以代表彼等整体组合的审计质素。请注意，平均审计质素评级越低，审计质素越高。

2.2.8 公布各事务所的审计质素评级既有助提高事务所上市实体审计项目质素的透明度，亦为事务所提高上市实体审计质素提供强大诱因，从而增强公众对上市实体财务汇报质素的信心。

2.2.9 四间类别 A 事务所的平均审计质素评级按年有所改善。其中两所（毕马威及罗兵咸永道）有超过 70% 的 2021 年受查察项目被评为仅「需要有限度改进」或「良好」，结果令人鼓舞。

<sup>5</sup> 被评为「良好」、「需要有限度改进」、「需要改进」和「需要重大改进」的项目之定量审计质素评级分别为「1」、「2」、「3」和「4」。因此，在我们查察的项目中，平均评级越低，审计质素越高。

### 查察结果分析

- 2.2.10 被归类为「需要改进」或「需要重大改进」的项目并未符合我们对上市实体审计的预期。这些项目于重大审计风险、关键审计事项或重大账目结余或交易的专业准则应用有一项或多项重大发现，或多项个别而言并不重要，但整体而言导致对整体审计质素造成重大影响的发现。
- 2.2.11 缺乏足够专业怀疑态度仍然是导致审计质素欠佳的常见原因。46% (2020年：81%) 或 50 个受查察项目中的 23 个 (2020年：37 中的 30 个) 有一项或多项与专业怀疑态度有关的缺失，其中 74% (2020年：70%) 的缺失对审计质素评级构成较大影响。这与 2020 年相比有重大改善。与 2020 年的查察结果相比，我们观察到类别 A 及 B 事务所在这范畴有重大改善。我们期待核数师在这范畴的改善更进一步。
- 2.2.12 收入确认为我们 2021 年项目查察中更受关注的重点查察范畴。在我们于 2021 年查察的 50 个项目中，我们查察了 43 个项目中核数师在此范畴的工作。有关核数师评估管理层就收入会计准则应用方面的缺失的重大程度有所增加。我们的查察结果显示，47% (2020年：46%) 或 43 个受查察项目中的 20 个 (2020年：26 中的 12 个) 在此方面有所缺失。而该等缺失中有 70% (2020年：33%) 对整体审计质素评级有较大影响。
- 2.2.13 我们亦发现有关核数师评估管理层应用《香港财务报告准则第 9 号》*金融工具* 下预期信用损失模型以计量金融工具减值的缺失数量有所增加。于我们的 2021 年查察中，我们发现 71% (2020年：55%) 或 17 个我们将此范畴定为查察重点的项目中有 12 个 (2020年：20 中的 11 个) 有所缺失。当中 67% (2020年：82%) 的缺失被判定为对整体审计质素评级有较大影响。
- 2.2.14 核数师迫切需要改善这两个范畴的工作。审核委员会亦需要采取行动，质询上市实体管理层有关实体收入确认政策的恰当性和及管理层估算预期信用损失所采用的假设是否恰当。审核委员会亦应质询彼等的核数师在该等范畴的审计工作是否充足。

- 2.2.15 2019 新型冠状病毒大流行及所引致的经济下滑为不少企业造成艰难困境并对这些实体偿还银行及其他借款的能力产生不利影响。因此，若干贷款人同意改变或豁免借款条件或修改贷款协议。于这背景下，我们查察两个以核数师对债务修改评估为查察重点范畴的项目。两个项目均在该范畴存在重大缺失。
- 2.2.16 我们欣见今年在测试日记账分录及其他调整、核数师对关键审计事项的应对、使用所聘用专家之工作及编备充足纪录方面的改善。表 4 列出我们在 2021 年查察的项目中，40%、12%、12%及 30%在测试日记账分录及其他调整、关键审计事项、使用所聘用专家之工作及编备纪录有所缺失。这较 2020 年查察项目中有 57%、32%、46%及 68%在上述范畴中存在缺失已有所改善。除类别 B 及 C 事务所在测试日记账分录及其他调整及类别 C 事务所在关键审计事项有关的发现外，不同规模并受查察的事务所在上述范畴的缺失数量皆大幅下降。
- 2.2.17 有效的质素监控制度有助贯彻进行高质素的审计，而此等监控的缺失将直接影响审计项目的质素。11 间受查察的类别 B 及 C 事务所的查察发现与我们于 2020 年中期及年度查察报告中所载的查察发现大致相同。该等范畴与内部监察、独立性及提倡以质素为核心文化相关。我们亦在处理投诉及指控、培训及项目编备纪录的可靠性、可查取性或可检索性的范畴中发现新的常见缺失。我们敦促该等事务所（特别是尚未受查察者）彻底阅读本报告，仔细考虑本报告及过往报告中描述的普遍发现，并采取所有必要行动。

## 2.3 我们的回应

- 2.3.1 我们对被评为「需要改进」或「需要重大改进」的查察项目采取强而有力的行动。由于被评为「需要重大改进」的项目涉及相关专业标准应用的缺失皆为十分严重，因此我们将考虑对该等项目展开执法行动，包括展开调查和施加纪律处分。视乎被识别查察发现的性质及重大程度，我们可能对被评为「需要改进」的项目展开执法行动。倘若我们在的查察过程中发现财务报表可能潜在重大错报及/或上市实体有欺诈的迹象，我们亦会与证监会分享有关资料，以便其考虑采取适当的跟进行动。
- 2.3.2 我们要求受查察的事务所进行严谨的根本原因分析，以识别审计缺失的根本原因，并制定适当的纠正措施以防止该等缺失再次发生。根本原因分析是改善审

计质素潜在有力的工具。然而，诚如 2021 年中期查察报告所述，我们查察的多间事务所并未充分理解根本原因分析及补救行动的程序。于 2022 年 6 月 17 日，我们向所有上市实体核数师发布执行根本原因分析的指引。该指引旨在协助事务所执行严谨的根本原因分析，并制定补救计划，以防止影响审计质素的事项于未来审计中再次发生。

2.3.3 我们将审阅事务所提交的补救措施方案及协议其完成补救措施的时间表，并评估建议措施或补救行动能否应对查察的发现。我们亦可能查察及评价核数师为应对有关质素监控制度及项目的重大发现而进行的额外工作及取得的审计证据。

2.3.4 为使事务所能更透彻了解我们的发现及期望，所有香港上市实体核数师将获邀出席简介会。我们将就查察结果分享我们的见解，包括所观察到的缺失及良好作业标准，以及我们对往后查察周期的期望。我们亦将召开公众教育讲座，与广泛持份者，如公司董事及审核委员会成员分享有关审计质素事宜、最佳作业标准及我们就加强审计表现及提高财务汇报质素对管理层及审核委员会的建议。

2.3.5 我们亦会与监督、政策及管治部讨论查察结果，以促进其监督香港会计师公会就市场的普遍缺失向审计专业提供充分培训及/或适当指引的工作。

2.3.6 我们将继续检讨用于我们选定项目的风险因素是否恰当，并识别对审计质素和投资者信心带来较大风险的项目进行查察。

## 2.4 我们的期望

### *核数师的行动*

2.4.1 我们要求受查察的事务所进行根本原因分析，以识别我们对其质素监控制度及选定项目查察发现的缺失之根本原因，并制定补救该等缺失的计划。核数师亦需要评价有关项目查察的重大发现，并在需要时执行进一步的工作以支持其结论。

2.4.2 我们亦建议事务所对被评「良好」或「需要有限度改进」的项目进行分析，以识别可能对其他审计产生正面影响的良好作业标准。

2.4.3 核数师（包括今年不受我们查察者）应考虑本报告中描述的普遍缺失，并采取措施以预防该等缺失在其日后的审计中再次出现。本报告亦强调促成高质素审计的因素及我们观察到的良好作业标准。事务所应在适用情况下考虑及采纳，以提高审计质素。

#### *董事的行动*

2.4.4 董事对按照适用的财务报告准则编制真实而公允的财务报表负有责任。彼等应确保已设有充分及适当的财务汇报系统及程序，并由兼具相当能力的会计人员充分及适当地管理。

2.4.5 董事在支持及促进审计质素方面亦发挥着重要作用。我们十分期望董事能够创造一个注重财务汇报质素的文化，并对管理层进行充分的监督，以确保彼等及时向核数师提供所有与审计有关的资料及说明。关于我们于第三部分的项目查察结果，我们亦期望董事采取以下行动，因为审计质素是直接受到其审计客户财务汇报系统的质素影响：

- a. 严格审视负责监督财务汇报系统及程序的会计人员是否充足及具胜任能力；
- b. 了解管理层在作出对财务报表有重大影响的判断及会计估计时所使用的关键假设，并在该等判断或估计并没有反映其对该实体的业务、行业及/或当时经济环境的认知及了解时，对管理层提出质疑；
- c. 严格审阅管理层在编制财务报表时对采用持续经营基础所作的所有判断，并确保财务报表已作出适当的披露；
- d. 采取一切合理的措施，确保管理层保存足够的编备纪录，以支持所采用的会计处理以及在编制财务报表时使用的判断及会计估计；
- e. 采取一切合理的措施，确保记账分录得到适当的编制、审阅及记录，并包括明确的说明及基于充分理据编制；及
- f. 对核数师提出的质询持开放及接受的态度。

### *审核委员会的行动*

- 2.4.6 审核委员会协助董事履行其监督财务汇报流程的职责，并通过监督核数师，在财务汇报质素方面发挥关键作用。
- 2.4.7 审核委员会需要采取行动，以确保上市实体采用符合适用会计准则要求的会计政策，并确保上市实体拥有严谨的内部管治及充足的资源编制高质素的财务资料。我们敦促审核委员会考虑我们的关键发现，并质询其核数师有否及如何处理本报告所强调的普遍缺失。
- 2.4.8 我们强烈鼓励审核委员会向其核数师询问其公司的审计项目是否被我们选定进行查察。倘受查察，审核委员会应向核数师了解查察结果。例如，查察发现是否重大，以及核数师如何应对该等发现。审核委员会亦应要求核数师提供项目查察报告的副本。

## 第三部分

### 我们的项目查察结果

#### 3.1 引言

3.1.1 我们的查察着重核数师所完成的上市实体审计项目的质素，并评估该项目是否符合适用专业准则、法例和法规。

3.1.2 我们采用以风险为本的方法选择项目进行查察。为应对不断变化的经济状况、2019 新型冠状病毒大流行的持续影响以及凭借我们在 2020 年查察所获得的经验，我们较为着重于 2021 年有较高审计风险的项目。当中包括：

- 受 2019 新型冠状病毒大流行严重影响的行业的上市实体项目；
- 在临近报告期末或之后更换核数师的项目；及
- 涉及较大公众利益的项目，如市值较大的上市实体和资本市场交易（例如首次公开招股）的审计项目。

3.1.3 下文载列于 2021 年我们查察的项目中一些最常见的发现、该等发现的常见成因及促使高质素的审计的因素。

3.1.4 以下各页的列表显示 2021 年我们在关键范畴中有一项或多项发现的查察项目数量，并按重要性（表 4）及按事务所类别（表 5）分类。这些列表亦包括 2020 年年度查察报告所示的比较资料，以展示该等发现的趋势。

3.1.5 与审计项目相关的查察发现是指在应用适用的专业准则方面的缺失，而其可单独构成重大缺失，或与其他缺失一并构成重大缺失。不同的缺失对审计质素带来不同程度的影响。下表汇报为「对审计质素评级具有较大影响的查察发现」为单独已构成重大缺失的发现，而「其他发现」则为仅与其他缺失一并才影响审计质素评级的发现。

- 3.1.6 我们不会查察全部审计档案，而我们的查察重点范畴因项目而异。因此，我们在 2021 年查察选择的查察重点范畴不一定与 2020 年查察的重点范畴相同。
- 3.1.7 在 2021 年查察中，我们仅查察若干项目中核数师在评估实体对收入、预期信用损失及债务工具修订的会计准则应用、核数师使用所聘用的专家及期初结余审计方面的工作。因此，对该等范畴进行查察的相关项目总数少于 50 个。
- 3.1.8 诠释下表资料时，**读者需注意，该等发现并不代表有关已接受查察的财务报表存在重大错报，而是代表审计工作于重要层面有所缺失，影响审计质素。**倘若我们认为财务报表有合理可能存在重大错报，我们的政策是将该个案作内部转介以考虑采取执法行动。我们亦可与证监会分享相关资料，以便其考虑采取适当的跟进行动。

表 4 查察结果对审计质素评级的重要性

查察结果的发现	与发现有项目数量/受查察的项目数量					
	2021			2020		
	总数	对审计质素评级有较大影响的查察发现	其他发现	总数	对审计质素评级有较大影响的查察发现	其他发现
缺乏足够专业怀疑态度	23 / 50 46%	17 / 23 74%	6 / 23 26%	30 / 37 81%	21 / 30 70%	9 / 30 30%
评价会计准则应用的缺失						
收入确认	20 / 43 47%	14 / 20 70%	6 / 20 30%	12 / 26 46%	4 / 12 33%	8 / 12 67%
预期信用损失	12 / 17 71%	8 / 12 67%	4 / 12 33%	11 / 20 55%	9 / 11 82%	2 / 11 18%
债务工具修订	2 / 2 100%	2 / 2 100%	-	-	-	-
测试日记账分录及其他调整的缺失	20 / 50 40%	7 / 20 35%	13 / 20 65%	21 / 37 57%	4 / 21 19%	17 / 21 81%
与关键审计事项有关的缺失	6 / 50 12%	4 / 6 67%	2 / 6 33%	12 / 37 32%	9 / 12 75%	3 / 12 25%
使用核数师所聘用专家之工作的缺失	3 / 25 12%	1 / 3 33%	2 / 3 67%	11 / 24 46%	3 / 11 27%	8 / 11 73%
编备纪录不足	15 / 50 30%	0 / 15 0%	15 / 15 100%	25 / 37 68%	0 / 25 0%	25 / 25 100%
期初结余审计的缺失	4 / 19 21%	2 / 4 50%	2 / 4 50%	3 / 10 30%	0 / 3 0%	3 / 3 100%

表 5 按会计师事务所类别分类的查察结果

查察结果的发现	与发现有关的项目数量/受查察的项目数量				2020 总数
	2021				
	总数	类别 A	类别 B	类别 C	
<b>缺乏足够专业怀疑态度</b>					
- 持续经营	<b>23 / 50</b> 46%	13 / 31 42% (73%) <sup>6</sup>	7 / 16 44% (100%)	3 / 3 100% (86%)	<b>30 / 37</b> 81%
- 资产减值					
- 商业理据					
- 欺诈					
<b>评价会计准则应用的缺失</b>					
收入确认					
- 履约义务	<b>20 / 43</b> 47%	10 / 28 36% (56%)	7 / 12 58% (0%)	3 / 3 100% (50%)	<b>12 / 26</b> 46%
- 确定及分摊交易价格					
- 建造合同					
预期信用损失减值					
- 信用质素评估	<b>12 / 17</b> 71%	4 / 8 50% (50%)	5 / 6 83% (80%)	3 / 3 100% (40%)	<b>11 / 20</b> 55%
- 可收回性评估					
债务工具修订	<b>2 / 2</b> 100%	-	2 / 2 100% (不适用)	-	-
<b>测试日记账分录及其他调整的缺失</b>	<b>20 / 50</b> 40%	4 / 31 13% (50%)	14 / 16 88% (75%)	2 / 3 67% (57%)	<b>21 / 37</b> 57%
<b>与关键审计事项有关的缺失</b>	<b>6 / 50</b> 12%	1 / 31 3% (23%)	3 / 16 19% (50%)	2 / 3 67% (43%)	<b>12 / 37</b> 32%
<b>核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失</b>	<b>3 / 25</b> 12%	3 / 18 17% (41%)	0 / 7 0% (100%)	0 / 0 不适用 (40%)	<b>11 / 24</b> 46%
<b>编备纪录不足</b>	<b>15 / 50</b> 30%	7 / 31 23% (55%)	7 / 16 44% (75%)	1 / 3 33% (100%)	<b>25 / 37</b> 68%
<b>期初结余审计的缺失</b>	<b>4 / 19</b> 21%	1 / 8 13% (17%)	3 / 11 27% (50%)	0 / 0 不适用 (50%)	<b>3 / 10</b> 30%

<sup>6</sup> 括号内的百分比为我们 2020 年年度查察报告所示的比较数字。

## 3.2 缺乏足够专业怀疑态度

专业怀疑态度包括质疑的心态及对审计证据是否适当和充足作批判性评估。核数师应对因错误或舞弊所导致潜在错报的情况提高警觉，并严谨评估其审计证据。

在整个审计过程中，核数师抱持充足专业怀疑态度是十分重要的。如运用得当，专业怀疑态度能使核数师获得评估潜在错报风险所需的证据，据此安排其工作并评价所得证据，从而判断财务报表是否存在重大错报。

当缺乏足够的专业怀疑态度，核数师未必能对管理层提出充分质疑，或没有足够批判地评价审计证据，因此可能没有获得或恰当地评价形成其意见基础所需的所有证据。

3.2.1 由于相关范畴的重要性，缺乏足够专业怀疑态度仍然是导致审计质素低下的常见原因。我们的查察结果显示，46% 或 50 个受查察项目中的 23 个（2020 年：81% 或 37 个项目中的 30 个）项目涉及运用足够专业怀疑态度有关的缺失，当中 74%（2020 年：70%）的缺失对整体审计质素评级构成较大影响。

3.2.2 在编制财务报表时涉及应用重大管理层判断及估计以及存在较高管理层偏见或欺诈风险的范畴，普遍存在缺失。例如：

a. 对管理层所采用的关键假设质询不足

在评估一个现金产生单位或一组现金产生单位的使用价值时，若干项目团队并无获得充分和适当的审计证据以验证管理层的陈述，并对管理层是否基于现实和可实现的假设编制现金流量预测提出严谨质询。这对于管理层预测收入显著增加、大量节约成本、营运资金周转天数急剧减少、预测期内资本支出极低（甚至低于年度折旧费用）和没有为关闭运营单位估计任何关闭成本的情况尤其重要。

b. 对管理层所使用的资料的可靠性及相关性质询不足

在确定资产减值测试折现率时，若干项目团队并未就管理层选择的可比公司是否按上市实体的主要业务及经营地点而选择，以及并未就风险特征的差异作出调整的原因提出严谨质询。

c. 缺乏对所有可得及/或自相矛盾的证据作出评估及考虑

我们发现若干项目团队在评估管理层编制的利润预测的合理性时，未考虑实体在报告期后的实际财务表现。

若干项目团队并无考虑及评价在其他审计程序中获得自相矛盾的证据。例如，在存货可变现净值测试中获得的后续销售资料显示，报告期末的存货拨备可能被高估。

d. 对异常交易的商业理据及相关欺诈风险质询不足

在其中一个项目，项目团队并未就上市实体支付远高于市场价格的溢价以购买非独家广播权的原因对管理层提出严谨质询。这显示可能存在涉及关联方的欺诈或资产挪用。

### 持续经营

3.2.3 当公司遇到财务困境时，持续经营披露对投资者而言是很重要的资料。核数师担当守门人的角色，负责严谨评估管理层对实体持续经营能力的判断是否恰当，并评价相关披露是否充分。彼等亦有直接责任推断实体的持续经营是否存在重大不确定性。倘若存在，则在报告中说明其影响。

3.2.4 我们在 12% 或 50 个项目中的 6 个项目（2020 年：27% 或 37 个项目中的 10 个）中发现了与核数师在评估持续经营方面相关的缺失，上述所有（2020 年：60%）缺失均对整体审计质素评级产生较大影响。这范畴的发现包括：

- a. 未能严谨考虑哪些单独或集体事件或条件可能对实体的持续经营能力构成重大疑问及通过执行额外审计程序获取充分和适当的审计证据以判定是否存在重大不确定性。
- b. 当实体处于不利的财务状况时，未有充分评估管理层在持续经营评估制定的未来行动计划是否可行。该等计划的行动包括发行新的公司债券及/或额外股份，延长现有银行及其他贷款的还款期，及/或获得新的银行及其他贷款。
- c. 未能评估自然人控股股东是否具有财务能力向实体提供财务支持。未有了解控股股东个人债务情况或对此没有足够了解。
- d. 未能评估管理层是否考虑有关未来的所有可得资料，包括有关实体偿还中长期债务或为其再融资的能力。
- e. 未能评估管理层确信实体将持续遵守财务契约的判断，尽管有迹象显示实体将在预测期内违反贷款契约并导致贷款可能变为于要求时偿还。
- f. 未有充分质询财务报表中就引起对实体持续经营能力构成重大疑问的主要事件或条件及管理层应对该等事件或条件的计划之披露是否充足。
- g. 因持续经营而不发表意见的基准不充分。

在我们查察的两个项目中，核数师由于持续经营相关的多项不确定因素而不发表意见。项目团队并无提供充分的基准以支持其结论，即 (i) 存在与持续经营相关的多项不确定因素；及(ii)该等情况被视为「极其罕见的案例」，因此适合根据《香港审计准则第 570 号》(修订版) *持续经营* 第 A33 段而不发表意见。

财务报表应按持续经营基础而编制，除非管理层拟将或在别无现实选择下将实体清盘停止营运。当项目团队已就管理层使用持续经营基础的适当性

获取充分和适当的审计证据，但认为就持续经营的披露不充分或不恰当时，应发表保留意见或否定意见，而非不发表意见。

### 3.3 评价会计准则应用的缺失

如果未能充分获得审计证据以证明实体的会计政策及其应用为恰当，核数师则可能未能识别财务报表的重大错报，或导致核数师结论依据不足。

#### 收入确认

- 3.3.1 在大多数我们于 2021 年查察的项目中，收入确认被选为查察重点范畴。此为审计的重要范畴，因为收入为投资者关注的关键绩效指标，而且审计准则包括收入确认存在欺诈风险的可反驳推定。
- 3.3.2 在我们于 2021 年查察的 50 个项目中，收入确认被选为 43 个项目的查察重点范畴。我们发现 20 个项目团队未有充分评估实体有否适当应用《香港财务报告准则第 15 号》*客户合约之收入*，当中 70% (2020 年：33%) 的缺失对整体审计质素评级产生较大影响。属于重大发现的比率大幅上升，整体缺失水平并无改善。
- 3.3.3 该范畴的重大缺失包括：
- a. 未能评价管理层是否识别所有履约义务，例如预付合约下提供的免费商品及/或服务以及基于商业惯例的隐含承诺，以及是否将交易价格适当分配予该等履约义务。
  - b. 对实体折扣券及礼券的发行、兑现及到期的政策缺乏足够了解，并对交易价格分配和相应未使用权利（未行使权利的收入）的会计处理是否适当评价不足。
  - c. 未能识别上市实体未将预期未使用权利的金额按客户行使权利的过往模式适当地计入收入，亦未能执行足够的审计程序以测试管理层在作出上述估计时使用的原始资料之准确性及完整性。

- d. 未能评价管理层对实体提供的保修的会计处理是否恰当，即保修是否属于保证型（应计提履行保证义务的估计成本）或服务型（交易价格应分配至保修部分并在保修期内逐步确认）。在两个项目中，实体并无为履行保修义务而作出任何拨备，项目团队并无获得足够的审计证据以评价管理层的估算是否恰当。
- e. 未就有关建筑合约的收入确认执行充足的审计程序，包括：
- 受查察的被审计上市实体采纳《香港财务报告准则第 15 号》*客户合约之收入*（《香港财务报告准则第 15 号》）下的输入法。实体根据实际发生成本相对于估计履行合约总成本记录收入。项目团队并无对估计合约总成本执行充分的审计程序，以应对有关此会计估计的重大风险。项目团队并无充分了解预算编制相关的监控措施及并无适当地评价该等监控措施的设计和实施。项目团队亦无对过往的估计进行回顾性审阅。
  - 若干项目团队并无评价重大变更订单或合约期内的总估计成本的重大变化。彼等亦无获得有关员工成本分配予各建筑合约的充分和适当证据。
- f. 未能评价管理层根据《香港财务报告准则第 15 号》*客户合约之收入* 对合约修改的会计处理是否恰当。管理层需要评估现有合约的变更为修改或产生另一份合约。在一个项目中，合约修改应被视为现有合约的一部分入账。然而，上市实体不恰当地将该等合约修改视作为一份单独合约入账。原合约的合约负债余额实时在损益中确认为收入。项目团队并无识别、累积及评价该错误陈述。

### 3.3.4 其他与《香港财务报告准则第 15 号》应用有关的发现包括：

- a. 未能根据《香港财务报告准则第 15 号》的标准评估资本化合约成本是否合适。
- b. 缺乏对附退货权之销售会计处理的恰当性进行评价。

### 预期信用损失

3.3.5 2019 新型冠状病毒大流行疫情持续蔓延对许多公司造成额外的营运资金压力，进而显著增加应用前瞻性判断估计其应收款项的预期信用损失的复杂性。在当前经济环境下，评估预期信用损失是否充分时更需严谨地质询管理层的重大判断及估计，这对于实现优质审计尤为重要。

3.3.6 在预期信用损失为查察重点的项目之中，我们发现 71% 或 17 个项目中的 12 个（2020 年：55% 或 20 个项目中的 11 个）具有缺失。其中 67%（2020 年：82%）的缺失对整体审计质素评级有较大影响。此范畴的发现包括：

- a. 在评估管理层的假设时，并无考虑用于建立核数师的单点估计或估计范围的资料是否相关及恰当。

于评价管理层对个人及非上市实体应收款项的预期信用损失估计时，若干项目团队参考上市实体应收款项的历史违约率及回收率制定其单点估计。项目团队并无考虑单点估计是否建基于相关的资料，以及上市实体是否与相关债务人具有相同或近似的性质。

此外，两个项目团队未了解管理层决定前瞻性调整时所选择宏观经济因素（如国内生产总值及失业率）的依据，或评价该等因素与实体历史违约水平的相关性。

- b. 对管理层的金融资产自初始确认后信用风险变化的评估缺乏评价。
- c. 未有执行充足的审计程序以测试管理层厘定违约损失率时所考虑的抵押品及个人担保之价值。抵押品包括非上市公司股份及物业第二留置权。
- d. 缺乏评价管理层驳回金融资产逾期 90 天时将发生违约的推定是否恰当，以及管理层使用更滞后的违约标准是否合理及有所根据。
- e. 未有对用于估计预期信用损失的资料的可靠性执行充足的审计程序。

我们发现若干项目，贸易应收款项的预期信用损失以拨备矩阵计量，余额则根据逾期天数分类。项目团队并无测试用以计算预期信用损失的应收款项帐龄或历史违约率。项目团队亦无考虑到目前可得的前瞻性资料以评估违约率是否合理。

#### 债务工具修订

3.3.7 诚如我们于 2021 年中期查察报告（见第 2.4.6 节）所载，2019 新型冠状病毒大流行已对多间上市实体偿还其已发行债务工具的能力造成影响，导致须修订其条款以改善流动资金。在我们查察两个以修订债务工具为查察重点的项目中，两个项目团队均没有评估债务合约修订的会计是否恰当。

### 3.4 测试日记账分录和其他调整方面的缺失

由于管理层于工作岗位之独特性，他们能够凌驾于本来看似有效运行的内部控制之上，篡改会计记录并编报虚假财务报表。

审计准则要求核数师在所有审计项目中测试日记账分录及在编备财务资料时所作的其他调整的适当性。尽管各实体间的管理层在凌驾于本来看似有效运行的内部控制的风险各有不同，惟此风险无可避免，而处理不适当的日记账分录的做法在财务报表编制过程中经常被用于欺诈。

3.4.1 在该范畴发现存在缺失的项目数量由 2020 年的 57% 下降至本年度的 40%，在类别 A 事务所的受查察项目中有关缺失的数目显著下降。此范畴的发现性质与我们 2020 年年度查察报告所列大致相同及载列如下：

- a. 未有评价所测试的日记账分录及其他调整是否完整。
- b. 未有充分理解实体财务汇报程序及日记账分录的内部控制，及未有厘定该上市实体特有的欺诈风险因素，识别具有欺诈特征的日记账分录，以作测试。

- c. 未有执行充足审计程序以评的已识别日记账分录的适当性。若干项目团队仅记录了已识别日记账分录性质的简要说明，并无执行进一步的审计程序，如检查已识别日记账分录及相关证明文件的授权以支持其结论。
- d. 项目团队采用金额阈值来选择日记账分录进行测试，但未能解释为何日记账分录金额低于金额阈值便没有欺诈风险的原因。这或能导致核数师无法识别出通过处理多个个别并不重大日记账而造成的虚假会计分录，而该等日记账汇总起来对财务报表有重大影响。
- e. 未有充分评价合并调整及重新分类的是否适当、完整及准确，及是否反映任何潜在欺诈风险因素或管理层偏见的迹象。在我们查察的多个项目中，项目团队仅保留了一份只包含性质简述的合并调整清单，但并无执行任何其他审计程序，如检查相关证明文件以证实该等调整的是为适当。

### 3.5 与关键审计事项有关的缺失

如果未能适当识别关键审计事项或传递核数师如何应对关键审计事项，将削弱核数师报告就提供对实体的了解、重大管理层判断范畴，以及核数师如何应对最重要审计范畴之价值。

- 3.5.1 于所查察的项目中，12% 或 50 个受查察项目中的 6 个（2020 年：32% 或 37 个项目中的 12 个）出现与关键审计事项有关的重大缺失，当中 67%（2020 年：75%）的发现被评为对整体审计质素评级造成较大影响。与去年查察结果相比，今年有可观的改善。此范畴的发现的性质与我们 2020 年年度查察报告所载一致，且关乎项目团队未有如核数师报告所述，悉数执行关键审计事项的审计程序。此范畴的缺失可能会引致核数师错误作出已取得充足及适当证据的结论，因而签发错误的核数师报告。于 2020 年及 2021 年均受查察的事务所在此范畴有所改进，因该等事务所要求项目团队必须使用内部的审计工作底稿模板，并向项目团队发出指引。

3.5.2 我们亦发现部分项目团队未有充分记录如何厘定关键审计事项，包括需要核数师特别注意的事项的原因，以及当中哪些为审计中最为重要的事项，因而被定为关键审计事项。

### 3.6 核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失

3.6.1 在我们查察的项目之中，发现 12% 或 25 个受查察项目中的 3 个存在核数师在使用所聘用专家之工作的缺失。与 2020 年所有类别事务所的查察（2020 年：46% 或 24 个项目中的 11 个）相比，已有明显改善。此范畴的发现与我们在 2021 年中期查察报告所汇报的结果大致相同，包括项目团队未有评价源始资料及核数师所聘用专家所使用的假设及方法是否合适和合理，这可能令核数师欠缺充足的审计理据以支持其结论。

3.6.2 于 2020 年及 2021 年均受查察的事务所在此范畴有所改进，因该等事务所要求项目团队必须使用内部的审计工作底稿模板，并向项目团队发出指引。

### 3.7 编备纪录不足

3.7.1 项目团队在编备审计记录方面有显著改进。在我们查察的项目之中，发现 30%（2020 年：68%）或 50 个受查察项目中的 15 个（2020 年：37 个项目中的 25 个）在此范畴存在缺失。此范畴的发现关乎项目团队未有编备足以让过往未有接触该审计但富有经验的核数师明白所执行审计程序之性质、时间和范围，该等程序结果和结论基础的审计纪录。

3.7.2 除非有其他有说服力的证据，未记录的工作是被认为从没执行的工作。仅口头陈述并不被视为「其他有说服力的证据」。倘若项目团队未有就有关事项取得足够合适的证据，则有关发现将根据相应查察重点范畴分类及讨论。

3.7.3 在大部分项目中，项目团队仅简单描述并记录已执行的程序，但没有足够详细记录测试的目的、测试的范围、被检阅的原始文件或达成结论时所考虑的原始文件中的资料等细节。

### 3.8 审计期初结余的缺失

此范畴的缺失可能导致核数师未有取得足够合适的证据就期初结余是否存在错报并对当期财务报表产生重大影响的结论。

- 3.8.1 核数师应维持足够专业怀疑态度，意识到期初结余可能被错报，并适当地筹划和执行必要的审计程序，以取得期初结余方面足够合适的审计证据。
- 3.8.2 我们查察了有关审计期初结余的 19 个（2020 年：10 个）审计项目，发现 21%（2020 年：30%）或其中 4 个（2020 年：3 个）项目存在缺失。50%（2020 年：无）的缺失对整体审计质素评级有较大影响及关乎项目团队未有充分理解管理层在有关期初结余的资产减值评估及预期信用损失估计中所采用的假设，及未有执行足够的审计程序以评价该等假设是否合适及合理。

### 3.9 其他发现

#### 审计抽样

审计样本不足可导致核数师未能识别财务报表的重大错报。

- 3.9.1 我们发现 14% 或 50 个受查察项目中的 7 个在审计抽样方面存在缺失。其中四个项目在重点查察的范畴存在若干缺失，合并对整体审计质素评级产生较大影响。此范畴的发现包括：
- a. 未有测试抽选审计样本的总体是否完整。
  - b. 不恰当地依赖其他审计程序的结果而减少审计样本数目。例如对没有针对重大风险认定层次的实体控制的运作有效性或对未能符合实质性分析程序规定的趋势结果或波动分析作出依赖。

### 关联方交易

审计准则规定核数师须就关联方和关联方交易是否恰当地于财务报表被识别、入账和披露取得充足及适当的审计证据。

- 3.9.2 我们发现 16% 或 50 个受查察项目中的 8 个在关联方交易方面存在缺失。然而，该等缺失对整体审计质素评级并无较大影响。此范畴的发现包括：
- a. 未有充分理解及评价实体识别关联方及关联方交易的政策及程序。
  - b. 未有足够审计程序应对关联方交易披露的完整性。

### 函证

核数师经常使用比实体内部产生的证据提供更可靠证据的函证。

- 3.9.3 多个项目的项目团队并没有严谨评价透过由电子方式（例如透过电邮或传真）收到的函证是否由确认方回函。在某些情况下，项目团队未有核实回复者是否获适当授权以回复确认要求。

### 3.10 已识别缺失的常见原因

3.10.1 下文为表 3 及表 4 载有的已识别缺失的常见原因：

a. 未有足够的风险评估

严谨的风险评估对于有效及高效的审计至关重要。在大多数此类项目中，项目团队并无充分理解实体的业务和内部控制并筹划及设计适当的审计程序以应对所评估风险。

核数师应确保风险评估程序在项目团队资深成员的适当参与下及时执行。倘于审计中发现实体营运发生重大变动，核数师应评估其影响并重新审视审计策略，以确保作出适当调整以应对所有新发现的评估风险。

b. 知识或技能差距

部分项目团队将涉及复杂或高度判断的审计范畴分配至不具备适当知识和技能的高级队员执行，且缺乏适当的监督及审阅。

c. 人员流失率高及流失具丰富经验的员工

人员流失率高及流失具丰富经验的员工造成营运上的不便，影响员工的士气和生产力，最终影响事务所的审计质素及服务。此亦为审计工作未有被适当执行和未有及时及充分监督和审阅最常见原因。

今年年初我们与上市实体核数师的沟通揭示了他们在这充满挑战的环境下维持足够的人力资源投入所面临的严峻挑战。尽管如此，我们重申我们对核数师在确保上市实体财务汇报质素所发挥着的关键作用的期望并不因此折衷。

事务所应确保有充足的时间和适当资源，以有效筹划并执行审计工作。此事在当事务所在临近潜在审计客户财务汇报期末或之后方考虑接受委任时尤为重要。若时间及资源不足以提供高质素的审计工作，事务所应拒绝出任该客户的核数师。

此外，核数师应尽早展开审计工作。这有助于在审计前期阶段识别及解决关键会计及审计事宜，并减轻审计高峰期间的资源压力。项目合伙人适时及广泛的参与对审计项目十分重要，尤其是在人员流失率高或流失具丰富经验的项目团队成员的情况下。

d. 项目合伙人及项目质素控制复核员在审计中没有充分参与及监督

当项目合伙人及项目质素控制复核员并无充分参与审计规划、指导及监督项目团队成员及审阅其工作的情况下，其项目审计质素一般较差。

e. 上市实体未能提供高质素的所需资料

核数师应主动与管理层就所需资料的质素进行沟通。董事对财务报表的质素负有责任，并在确保管理层及时向核数师提供审计所需的有关资料以及上市实体有否备有充足资源及专业知识以履行其责任发挥关键作用。倘上市实体的财务汇报职能及就其审计提供的资料的质素未能符合其标准，核数师应向董事及审核委员会汇报。

### 3.11 构成良好审计的因素

3.11.1 良好的审计质素可使投资者及其他持份者对财务汇报的可靠性充满信心。于2021年，类别A事务所的项目审计质素显著改进，其中四个项目被评为最高审计质素评级「良好」（2020年：无）。促成该等高质素审计的关键因素包括：

- a. 对实体的业务有深入了解和对实体行业有关的发展及新出现的问题有良好的认知。
- b. 于早期阶段全面筹划审计及严谨评估风险以识别关键审计风险，并因应该等风险设计适当审计程序。定期重新评估审计风险，并适当调整审计策略以应对任何新增评估风险。
- c. 项目合伙人适时及高度的参与，并在项目进行期间向项目团队清楚沟通审计质素的重要性。

- d. 上市实体应要求提供高质素资料，包括管理层用于厘定重要会计判断及估计的重要假设的详尽编备纪录及佐证文件。
- e. 管理层及审核委员会对财务汇报程序进行严格监督。董事及审核委员会在提高审计质素方面发挥着重要作用。一个积极和知情的审核委员会于财务汇报及审计过程中向管理层提出富有洞察力的问题，并质询核数师审计工作的充足性。
- f. 持严谨专业怀疑态度并透过参考内部及外部资料，严谨地质询管理层的重大估计及重要假设。
- g. 项目团队就重大事项采用事务所的标准模板及指引清晰并有条理地编备审计纪录。该记录就审计测试的目的、所执行审计程序的性质、时间和范围、以及项目团队得出的结果和结论（包括结论的依据）提供充分的细节。
- h. 项目团队拥有充足资源及其成员具备相关行业知识及丰富经验，且在处理复杂会计及审计事宜时得到内部专家的适时支持。
- i. 项目质素控制复核员具备相关行业经验及专业知识，对项目团队作出的重大判断提出批判性质询和评价，并充分纪录项目质素控制复核员的适时及广泛的参与。
- j. 上市实体合理的汇报时间使管理层、董事局、核数师及审核委员会有足够时间对财务报表进行全面严谨的审阅。

## 第四部分

### 我们的质素监控制度查察结果

#### 4.1 引言

有效的质素监控制度有助贯彻进行高质素的审计。该制度应能合理地保证审计的执行遵从专业准则及适用的规例和法规，且事务所或项目合伙人出具恰当的报告。我们查察会计师事务所的质素监控制度，以确定其制度符合《香港质量控制准则第1号》*会计师事务所对执行财务报表审计、审阅和其他鉴证业务以及相关服务业务实施的质量控制*（《香港质量控制准则第1号》）及其他相关准则的要求。

- 4.1.1 诚如 2021 年中期查察报告所载，我们于 2021 年集中查察类别 A 事务所质素监控制度中有关人力资源及监察（包括处理投诉及指控）方面的政策及程序（**专题审查**）。于 2021 年，我们对类别 B 及 C 事务所就《香港质量控制准则第 1 号》中的全部六项质素监控制度要素进行查察（**全面审查**）。
- 4.1.2 第 4.2 节载述专题审查中识别的有待改进的地方及良好作业标准。第 4.3 节列出 2021 年受查察的 11 间类别 B 及 C 事务所普遍有待改进的地方。由于截至 2021 年中期查察报告刊发时，我们已大致完成对类别 B 及 C 事务所质素监控制度的查察，因此除第 4.3.2 节有关内部监察及第 4.3.8 节有关项目编备纪录的可靠性、可查取性及可检索性有待改进的地方外，第 4.3 节中普遍有待改进的地方与 2021 年中期查察报告中所载大致相同。该等查察结果乃从我们对该等事务所的质素监控制度及选定项目查察结果的最终评价中识别得出。
- 4.1.3 诚如 2021 年中期查察报告所述，我们于 2021 年查察的类别 B 及 C 事务所并未于 2020 年接受查察。于这两个年度，我们在这两类别事务所识别有关质素监控制度发现大致相同。这结果表明这两类事务所尚未积极提升其政策及程序，以应对过往查察报告载列的发现。我们敦促该等事务所迅速采取实际行动以回应我们于本报告及过往报告所述的查察发现，包括评价彼等现行政策及程序的有效性、识别有待改进的地方及采取所有必要的改进行动。

4.1.4 我们谨此提醒所有事务所，于厘定提升质素监控制度所需要采取的行动时，须慎重考虑将于 2022 年 12 月 15 日生效的新质素管理准则的规定。

## 4.2 类别 A 事务所专题审查的结果

### 4.2.1 表现评核

4.2.1.1 审计质素通常是类别 A 事务所审计合伙人及员工表现评核的考虑因素之一。对审计合伙人审计质素的评核通常考虑内部及外部项目查察的结果及不同来源的反馈，例如审计客户及曾与合伙人讨论有争议及困难审计事项的技术部门合伙人。一般而言，对员工审计质素的评核会有关其考核人员对他等在各个项目中表现的反馈。审计人员的年度表现评核根据各种表现指标的评核结果（包括审计质素）进行整体表现评级。该表现评级将作为厘定审计合伙人及员工薪酬及晋升的基准。

#### *有待改进的地方*

4.2.1.2 我们发现，超过一半的事务所并未就如何评核员工的审计质素提供具体指引，包括何时及如何考虑内部及外部项目查察的结果，以确保员工的审计质素按一致的方式且及时进行评核。

4.2.1.3 此外，在其中一间事务所的审计合伙人年度表现评核中，审计质素并非关键考虑因素，甚至不是考虑因素。

#### *良好作业标准*

4.2.1.4 我们在若干事务所识别以下良好作业标准：

- a. 审计质素为审计合伙人的唯一或主要绩效目标，并已制定一个详细的表现评核框架，当中列出于评核合伙人表现的审计质素时应考虑的因素。

- b. 当审计合伙人的任何项目于内部或外部查察被评为「未能达至所需审计质素标准」时，事务所对有关审计合伙人列出明确的后果。有关后果不可通过其他方面的优异表现得到缓解。
- c. 指派辅导员就以事务所的标准被评为「表现欠佳」的审计合伙人及员工，制定具体的表现改善目标以助其进一步职业发展。事务所亦提供支持以促进该等合伙人及员工达成其表现改善目标，例如在适当时候重新分配客户及项目组合。

#### 4.2.2 工作量监察

4.2.2.1 所有类别 A 事务所均设有监察其审计合伙人工作量的政策及程序。工作量监察的典型参数包括审计合伙人被指派为项目合伙人及项目质素控制复核员的审计项目数量、合伙人就每个项目投入的时间及合伙人的其他角色及责任。

##### *有待改进的地方*

4.2.2.2 工作量监察的若干参数乃参照所用时间而评估。然而，我们识别审计人员并未记录或只记录部分彼等就负责的审计项目投入的时间。由于所用时间记录的准确性可能不可靠，导致有关事务所工作量监察程序的有效性存疑。

4.2.2.3 其中两间事务所之合伙人工作量监察工具所包括的资料限于审计合伙人作为项目合伙人或项目质素控制复核员的项目的数量以及各项目的审计期。该等事务所无法展示在彼等的工作量监察过程中如何考虑其他因素（例如审计项目的复杂性）。

##### *良好作业标准*

4.2.2.4 良好作业标准的例子包括：

- a. 审计合伙人定期核准其客户及项目组合的准确性及完整性，以便及时识别及管理其组合及工作量的任何变动。
- b. 经常监察审计合伙人的工作量，尤其是工作时间超出预定工作时数的审计合伙人。

### 4.2.3 内部监察

4.2.3.1 所有类别 A 事务所已设立监察程序（包括抽样查察已完成的项目）以评价彼等质素监控制度。监察程序每年由指定中央小组执行。部分事务所的中央小组成员包括来自其他网络事务所的审计合伙人及员工。事务所通常采纳以风险为导向的方法确定监察程序的审查范畴。

#### *有待改进的地方*

4.2.3.2 我们对六个受内部监察计划的项目进行查察，该等项目均被事务所评级为「令人满意」。当中两个项目的查察被我们评为「需要改进」（2020 年查察的四个项目中有三个项目被我们评为「需要改进」或「需要重大改进」）。该两间事务所应进行全面的审查，以识别评核差异的根本原因及采取补救行动，以改善其内部监察计划的有效性。

#### *良好作业标准*

4.2.3.3 我们在若干事务所中识别以下良好作业标准：

- a. 对已完成的项目查察由一个专责小组进行，该小组仅由或大部分由来自其他网络事务所的审计合伙人及员工组成。这做法确保查察人员的客观性及提高监察程序的有效性。
- b. 就需查察的已完成项目数量制定明确指引。这指引确保查察范围足以对事务所监察程序的有效性提供合理保证。例如，其中一间事务所规定所选定查察项目的合计项目时数需达至所有上市实体审计项目全年合计项目总时数的默认百分比。
- c. 制定全面的监察方案及核对清单，其中列出每项测试的详细目的及程序，用以评核事务所质素监控制度的相关性、充足性及运营效力。

#### 4.2.4 评核及补救所识别的缺失

4.2.4.1 有关监察程序及外部查察中识别的缺失，事务所需进行根本原因分析以识别缺失的根本成因及厘定合适的补救行动。

##### *有待改进的地方*

4.2.4.2 其中一间类别 A 事务所并未对其收到的投诉及指控进行全面及有系统的审阅，以评价其质素监控政策及程序的设计或运营方面是否存在缺失。

##### *良好作业标准*

4.2.4.3 我们观察到有两间事务所彻底地进行根本原因分析，其良好作业标准包括：

- a. 不仅对内外查察中识别的缺失进行根本原因分析，亦对从不同渠道收到的反馈、投诉及指控进行根本原因分析。
- b. 对过往期间进行的根本原因分析进行回溯性审阅，以评价是否已就缺失识别出实际之根本原因及监察于过往期间实施的补救行动的有效性。

#### 4.2.5 处理投诉及指控

4.2.5.1 事务所需建立明确的渠道，让其人员能够提出意见及申诉而无须担心遭到报复。于类别 A 事务所中，处理投诉及指控通常由事务所的风险管理部门或指定道德小组领导，并在有需要时由其他专家协助。其中一间类别 A 事务所的调查须由该事务所法律部门的成员领导。

##### *有待改进的地方*

4.2.5.2 我们在两间类别 A 事务所识别到有待改进的地方，包括应向调查团队提供更有系统的培训及加强其独立性评价：

- a. 有一次，投诉人指控若干审计人员道德操守行为不当。调查团队未就可能反映有关审计质素问题的警号保持警惕。

- b. 就指派项目合伙人及项目质素控制复核员作为对有关事宜进行初步评估之自我审查威胁评价不足。

4.2.5.3 此外，其中一间事务所并无政策以厘定应在甚么情况下扩大调查范围至被调查人员执行的其他项目及相关的调查范围。

#### *良好作业标准*

4.2.5.4 我们观察到有关投诉及指控的调查及跟进行动的良好作业标准如下：

- a. 调查投诉及指控须由事务所法律部门的成员领导，以便从更综合的角度（包括从法律角度）考虑纪律事宜。
- b. 已制定的调查工具栏出调查过程中的调查程序及考虑范畴，以确保对投诉及指控的调查能贯彻一致地进行。
- c. 一间事务所与举报人（投诉人）定期进行跟进讨论并就该事务所对其所进行的表现评核进行定期审阅，以确保举报人不会受到任何报复及不公正的评价。

## **4.3 类别 B 及 C 事务所全面审查的结果**

### **4.3.1 缺失表**

4.3.1.1 下页表 6 显示我们于 2021 年受查察且在关键范畴有一项或多项发现的类别 B 及 C 事务所数量，并包括比较资料以展示我们发现的趋势。

表 6 按缺失的关键范畴划分的发现

查察结果的发现	与缺失有关的类别 B 及 C 事务所 数量/所查察的事务所总数	
	2021 年	2020 年
<b>内部监察</b>		
内部及外部查察结果存在差异	7 / 11 64%	2 / 12 17%
内部查察程序的设计及执行缺乏成效	10 / 11 91%	4 / 12 33%
<b>评价及补救所识别的缺失</b>		
没有进行（或流于表面的）根本原因分析及/或补救方案	8 / 11 73%	3 / 12 25%
<b>处理投诉及指控</b>		
缺乏明确的渠道以提出意见及申诉	5 / 11 45%	3 / 12 25%
缺乏全面的检讨以识别所收到的投诉及指控是否显示普遍及系统性缺失	3 / 11 27%	不适用
<b>在事务所提倡以质素为核心的文化</b>		
未有于审计合伙人及员工的表现评核、合伙人履任及员工晋升中就审计质素作出充分考虑	6 / 11 55%	8 / 12 67%
<b>独立性</b>		
缺乏有效的监控措施监管个人独立性确认书的填写	8 / 11 73%	7 / 12 58%
<b>培训</b>		
内部培训不足及/或欠缺适当措施以监控审计人员是否接受充足的外部培训	8 / 11 73%	5 / 12 42%
<b>项目编备纪录的可靠性、可查取性或可检索性</b>		
没有或没有足够的监控措施以避免在取出项目编备纪录后作出未经授权的更改或丢失相关的印刷存档	7 / 11 64%	3 / 12 25%

## 4.3.2 内部监察

4.3.2.1 事务所需设立监察程序，合理地保证有关质素监控制度的政策及程序适切、恰当并行之有效。有效的监察程序，包括持续考虑及评价事务所的质素监控制度及已完成项目的周期查察，对事务所贯彻始终地推动高质素专业工作至关重要。

### *普遍有待改进的地方*

4.3.2.2 于所查察的 11 间事务所中，7 间事务所在彼等的内部监控程序中识别的缺失数量远小于我们在查察中识别的缺失数量。这令我们对彼等监察程序的有效性存疑。

4.3.2.3 此外，我们在所查察的 11 间事务所中的 10 间事务所，识别出有关监察程序的其他缺失。普遍缺失包括：

- a. 审查事务所质素监控制度的负责人为质素监控制度若干要素的负责人或其表现由质素监控制度负责人评核，该等安排可能损害审查人员的客观性，并引起对审查人员的权威性的疑虑。
- b. 用于监察程序的程序性核对列表并无就监察程序的性质及范围向审查人员提供充足的详情及指引。
- c. 事务所对评估缺失的重大程度及厘定整体审计质素评级的指引不足。

### *我们的建议*

4.3.2.4 事务所应指派拥有足够权威进行客观审查的合适人员，作为彼等监察程序中的审查人员。此外，事务所应向彼等审查人员提供充足指引，确保事务所的政策及程序和已完成的项目得到一致的评核。

4.3.2.5 监察程序的审查人员应清晰记录已执行的监察程序的性质及范围。这包括他们评核事务所质素监控政策及程序的设计和是否符合《香港质量控制准则第

1 号》及受查察的项目是否按事务所的质素监控政策及程序和符合适用的专业准则执行。

#### 4.3.3 评价及补救所识别的缺失

4.3.3.1 事务所需评价及厘定监察程序中发现的缺失是否为系统性、重复性或属重大，并需要立即采取补救措施。严谨的根本原因分析对于评价及厘定针对缺失根本原因的适当补救措施至关重要。

##### *普遍有待改进的地方*

4.3.3.2 于所查察的 11 间事务所中，8 间事务所未就内部及外部查察中发现的缺失进行根本原因分析，或即使已完成分析，所识别的根本原因及所建议的补救措施并不恰当或过于笼统。

##### *我们的建议*

4.3.3.3 事务所应对内部及外部查察中发现的缺失以及收到的投诉及指控进行严谨的根本原因分析，并厘定适当的补救措施以提高审计质素。

#### 4.3.4 处理投诉及指控

4.3.4.1 事务所必须建立明确的渠道让其人员能够提出意见及申诉而无须担心遭到报复。倘事务所在调查投诉及指控期间发现事务所质素监控政策及程序的设计或操作存在缺失，彼等应采取适当的行动。

##### *普遍有待改进的地方*

4.3.4.2 与我们在 2021 年中期查察报告所载的发现一致，于我们查察的 11 间事务所中，有 5 间事务所并无建立明确的渠道让个别人士提出意见及申诉。此外，该等事务所之中的三间并无进行全面的检讨，以识别所收到的投诉及指控是否显示任何普遍及系统性缺失。

##### *我们的建议*

4.3.4.3 事务所应按照《香港质素控制准则第 1 号》的规定建立明确的举报渠道。该等渠道应与及时彻底调查投诉及指控的流程相结合。事务所的根本原因分析应包

括内部及外部查察结果和调查结果。

#### 4.3.5 在事务所提倡以质素为核心的文化

4.3.5.1 以质素为核心的内部文化是否得以提倡，取决于事务所领导层强调所有项目的执行须达到高质素的定调。若此文化能有效提倡，事务所的高级管理层和项目团队均会将审计质素视作为作出所有决策及营运事务的关键考虑。于厘定表现评核、薪酬和晋升的政策中，展示事务所对审计质素有坚定不移的承担，是会计师事务所孕育此文化的一个重要途径。

##### *普遍有待改进的地方*

4.3.5.2 在所查察的 11 间事务所中，有 6 间事务所在审计合伙人及员工的表现评核、合伙人履任及员工晋升中并无考虑审计工作质素（包括内部或外部项目查察结果）或将之列为主要考虑因素。此外，彼等事务所中的五间事务所没有为审计合伙人的表现评核建立正式的评核程序。

##### *我们的建议*

4.3.5.3 事务所应加强其政策及建立正式程序，而审计质素应为审计合伙人及员工的表现评核、审计合伙人履任及员工晋升程序的考虑因素。

#### 4.3.6 独立性

4.3.6.1 核数师须具有独立于其审计客户的思维和行为，方能于不偏颇、无利益冲突且不受不当影响下作出结论。事务所必须设计政策和程序，使彼等、其人员或参与审计项目的核数师所聘用专家能够识别独立性问题并评估对其独立性的整体影响（如有），包括相关威胁及防范措施。

##### *普遍有待改进的地方*

4.3.6.2 与我们 2021 年中期查察报告所载的结果一致，在所查察的 11 间事务所中，8 间事务所缺乏有效的监控措施监管个人独立性确认书的填写。常见缺失包括：

- a. 事务所并无备存其上市实体审计客户的关连实体的完整列表，以使其专业人员可确定彼等是否符合适用的独立性规定。
- b. 独立性确认书并未涵盖所有潜在冲突范畴，例如直系亲属及近亲于审计客户及其关连实体的财务利益，以及与审计客户及其关连实体的业务关系。
- c. 未能有效监察确认书是否完成。
- d. 事务所没有执行验证程序以测试其人员的个人独立性确认书中包含的资料是否准确。

#### *我们的建议*

4.3.6.3 事务所应加强有关其上市实体审计客户及关连实体名册的完整性和准确性的政策。彼等亦应积极监察其人员以及其直系亲属及近亲是否遵从独立性规定。

4.3.6.4 我们亦建议，事务所定期就其人员的个人独立性进行抽查，以确保彼等遵守独立性规定。事务所应清晰地传达违反规定的后果，以强调独立性的重要性。

#### 4.3.7 培训

4.3.7.1 事务所人员可以通过各种方法发展彼等的技能及能力，其中之一为参与适当程度的持续专业发展，例如培训。事务所应制定有效的政策及程序，以确保其审计人员遵守持续专业发展的要求。彼等亦应提供必要的培训资源及协助，使其审计人员能够发展和保持所需的技能及能力水平。

#### *普遍有待改进的地方*

4.3.7.2 与我们 2021 年中期查察所载的发现一致，在所查察的 11 间事务所中，8 间事务所未有提供充足的内部培训，或实施适当的监控措施以确保其审计人员接受由专业机构或培训机构提供的相关外部培训，从而建立及保持执行上市实体审计工作所需的技能及能力。

*我们的建议*

4.3.7.3 事务所应采取措施，以监察及协助其审计人员达致及保持所需具备的技能和能力。

**4.3.8 项目编备纪录的可靠性、可查取性或可检索性**

4.3.8.1 倘编备纪录在事务所不知情的情况下更改、添加或删除，或倘编备纪录可能永久丢失或损坏，则项目编备纪录的可靠性、可查取性或可检索性可能会受到影响。有见及此，事务所应设计和实施监控措施，以避免未经授权更改或丢失项目编备纪录。

*普遍有待改进的地方*

4.3.8.2 在所查察的 11 间事务所中，7 间事务所没有或没有足够的监控措施以避免项目编备纪录在归档后作出未经授权的更改或丢失。

*我们的建议*

4.3.8.3 事务所应重新评估及加强其政策和程序，以保持项目编备纪录印刷存盘的完整性及管理项目编备纪录的可查取性和可检索性。目的是为了减少不必要的取出并将归档后的项目编备纪录印刷存盘进行未经授权的更改或将之丢失的风险降至最低。

## 第五部分

### 有关 2020 年查察的最新情况

#### 5.1 2020 年查察的补救方案

- 5.1.1 诚如 2021 年中期查察报告所述，事务所必须进行根本原因分析并提交方案以应对我们对质素监控制度及选定项目查察中发现的缺失（**补救方案**）。补救措施包括但不限于加强质素监控政策和程序、改善审计方法、制定新的审计工具及指引，以及就我们在查察中发现的缺失向审计人员提供相关培训。
- 5.1.2 我们已审阅 2020 年受查察的全部 18 间事务所提交的补救方案，并对其补救方案提供反馈。多间事务所在改进审计质素方面反应迅速并积极主动。
- 5.1.3 2021 年中期查察报告中载列与根本原因分析及补救方案相关的普遍有待改进的地方及观察到的良好作业标准。我们收到积极的反馈，指我们分享从类似规模的事务所观察到的良好作业标准很有见地及极具价值，有助核数师填补知识差距，并减少制定应对所识别缺失的补救措施所需的时间。
- 5.1.4 于 2020 年所查察的全部 18 间会计师事务所确认，彼等已完成补救方案中的补救措施。我们将于下次查察中评估该等补救措施的有效性。

#### 5.2 对有重大发现的项目的跟进行动

- 5.2.1 2020 年所查察的 27 个项目被评为「需要改进」或「需要重大改进」。考虑到该等项目中所识别的缺失的性质及重大性，我们将其中 16 个项目转介予调查部，以便其考虑是否展开查讯及/或调查。该 16 个项目与财务报表可能存在重大错报或在审计过程中存在重大缺失相关。
- 5.2.2 27 个项目中的 14 个之核数师须就我们从查察中识别的重大发现执行额外程序以获取更多审计证据，评估是否有必要更改审计意见或进行前期调整，以纠正财务报表中的错误。

- 5.2.3 于执行额外的审计程序后，该等核数师确认毋须更改审计意见或进行前期调整。然而，于我们审阅彼等额外工作后，我们发现两个项目团队执行的进一步程序仍并未能提供足够的审计证据以支持该等结论。我们已向调查部提供自该等两个项目团队获得的额外资料以供其考虑。此外，我们会考虑对相关事务所进行进一步查察。
- 5.2.4 在第 5.2.1 节中提及的 16 个项目中的 8 个项目之核数师在我们查察后辞任核数师职务。他们被要求进行根本原因分析，以识别受查察项目的重大发现的根本原因。此外，我们鼓励该等核数师与相关的审核委员会分享我们查察中识别的重大发现的资料，以便彼等能与继任核数师就该等事项采取跟进行动。
- 5.2.5 在第 5.2.4 节提述的大多数核数师将其辞任归因于彼等无法与管理层就审计费用达成协议以及资源不足。虽然彼等均认为资源不足为我们在查察过程中所识别的缺失的根本原因之一，但亦有其他的根本原因包括缺乏必要的技术知识及经验，监督及审阅不足等。
- 5.2.6 上市实体核数师必须了解到彼等乃为公众利益服务，因此必须致力提供具质素的审计服务。事务所只有在其项目团队有能力执行审计项目并具备必要的能力（包括时间及资源）时，方会接受其客户关系及项目的任命。我们将会毫不犹豫地对待未能满足上述做法的事务所采取行动。
- 5.2.7 对于核数师于应对我们识别的重大发现时执行的额外程序及评估，我们观察到以下良好作业标准：
- a. 独立复核员高度的参与，以确保所执行的额外审计程序的性质及范围充足及适当地应对重大发现；
  - b. 部分核数师制定标准模板，有助项目团队全面编备因应重大发现而执行的额外审计程序。项目团队亦根据所执行的额外程序，评估并于模板明确记录重大发现的财务影响。

## 第六部分

### 展望未来

#### 6.1 引言

6.1.1 本部分载列我们对会计师事务所实施新质素管理准则和识别及评估重大错报风险的经修订审计准则的指导性意见，以及我们就会计业界进一步改革的筹备工作。

#### 6.2 质素管理准则

6.2.1 诚如 2020 年年度查察报告第六部分所概述，事务所须于 2022 年 12 月 15 日前设计及实施新质素管理系统。我们监督上市实体核数师在过渡至新订及经修订的质素管理准则（**新质素管理准则**）的进展。于 2022 年 3 月 31 日，我们公布有关上市实体核数师对新质素管理准则的实施进度之调查结果。调查结果摘录新质素管理准则对不同类别事务所的预期影响、实施进度以及将要应对的关键挑战。结果有助不同规模及性质的上市实体核数师将其进度与同业进行比较。调查结果可于财汇局网站上查阅。

6.2.2 调查结果亦促进财汇局的监督、政策及管治部监督香港会计师公会在向审计专业提供充分及时的培训及适当指引方面的表现。我们将于 2022 年 9 月对所有上市实体核数师进行进一步的调查，以确定彼等能于 12 月 15 日遵从新质素管理准则作好准备并刊发结果。

## 6.3 识别及评估重大错报风险的经修订审计准则

6.3.1 《香港审计准则第 315 号 (2019 年修订)》*识别及评估重大错报风险* 将于 2021 年 12 月 15 日或之后开始的年度财务报表审计生效。此经修订准则制定更严格的要求及提供详细的指引，以推动核数师执行一致及有效的风险评估程序，为进一步审计程序的设计及执行提供基准。经修订准则着重加强核数师因应不断变化的环境了解实体、其环境及风险评估程序的方法，并强调核数师抱持专业怀疑态度的必要性。视乎实体的性质、规模及复杂性，新规定的实施可能需要一定的时间和努力。距离相关年度财务报表的审计不到一年，我们敦促事务所应开始对其审计方法识别和实施变更，并为项目团队提供培训，以确保彼等理解并遵从经修订准则。

## 6.4 进一步改革

6.4.1 随着会计专业的进一步改革，我们将从香港会计师公会接管对执业单位进行查察的职能。这将扩大我们目前对上市实体核数师完成的上市实体审计项目的现有职能。为肩负这个扩大的职能，我们将与香港会计师公会紧密合作，确保新职责将能顺畅无缝地移交至财汇局。未来的会计及财务汇报局将会采取相称原则执行规管工作。肩负这扩大职能不仅能提高监管效益，确保与国际做法一致，亦能推动会计专业的可持续发展。有关我们在新制度下有关查察的监管原则的详细资料，请参阅我们关于进一步改革会计专业的沟通及咨询文件，该文件可于财汇局网站上查阅。

## 附录 1

### 我们的查察概述

#### 1.1 引言

1.1.1 我们的查察方法和方式与去年大致相同。下文概述查察所采用的方法及方式，包括如何进行查察、评价发现、评定审计质素评级及跟进行动。下文亦载述对查察职能的监督及与财汇局内部的合作。

#### 1.2 查察方法

1.2.1 财汇局负有查察上市实体核数师的责任并旨在监察并提升审计质素。查察着眼于上市实体核数师如何执行上市实体项目及该核数师质素监控制度的有效性，以确定该核数师有否符合适用专业准则、法律和法规。

1.2.2 不论上市实体核数师位于何处，财汇局有职责对所有上市实体核数师进行查察。倘财汇局有意查察内地核数师，将根据与监督评价局签署之审计监管合作谅解备忘录寻求协助。财汇局可以直接对境外核数师进行查察，亦可以依赖核数师所在地的监管机构进行查察。

1.2.3 就审计逾百间上市实体的核数师，财汇局每年对其进行查察，余下的核数师则在每个三年查察周期内进行最少一次查察。然而，当任何迹象显示某上市实体核数师存在潜在需要处理的风险，有关上市实体核数师可能会在下一个三年查察周期前被选定进行查察。

1.2.4 我们查察被选定会计师事务所的质素监控制度及若干上市实体项目。此等项目包括上市实体及上市集体投资计划的审计、纳入上市文件内的报告和根据香港联合交易所有限公司《上市规则》所指的非常重大收购及逆向收购而纳入上市通告内的报告。

- 1.2.5 财汇局在选定项目及每个项目的查察重点范畴时，会偏重于对审计质素构成较高风险的项目及范畴。所考虑的风险因素包括但不限于：
- a. 公众利益实体的性质或主要业务；
  - b. 公众利益实体在某些新兴业务或市场中是否有重大营运；
  - c. 受到 2019 新型冠状病毒大流行严重影响的行业的项目；
  - d. 存在审计挑战及/或重大审计风险的范畴；
  - e. 项目合伙人或项目质素监控复核员是否受调查或处分；
  - f. 核数师报告是否在其任命后不久出具；及
  - g. 公众利益水平，如市值较大的上市实体和资本市场交易（例如首次公开招股）的审计项目。
- 1.2.6 我们亦于挑选程序中加入不可预测的元素，例如酌情或参照事务所内部监察结果而选定项目。
- 1.2.7 此外，于挑选项目过程中，我们与调查部互通资料，考虑调查部所收到的投诉或转介及其财务报表审阅计划的结果。
- 1.2.8 我们设有并不断更新所有香港上市实体的数据库。数据库载有上市实体的业务及管治状况、核数师的身份及其公开发布的财务资料和核数师报告内的重要资料。于查察开展前，上市实体核数师须就每个上市实体项目提供更多特定数据。
- 1.2.9 我们按内部数据库及自核数师取得的数据，识别出众多项目中的审计质素风险因素，加权这些风险因素，并得出已筛选项目名单。已筛选项目名单中的每个项目均被单独审视，以厘定最终的查察项目名单。
- 1.2.10 为维持客观和不偏倚，每名查察员均须签署确认书，声明自己与受查察的事务所及上市实体项目没有利益冲突。

### 1.3 存放于内地的审计工作底稿

1.3.1 根据香港联交所资料显示，于 2021 年 12 月 31 日，约 53% 香港上市公司为内地企业，占市值的 79%。此外，我们在 2021 年查察的 17 个核数师中，约有 80% 的审计工作牵涉到内地审计工作。上述核数师对上市实体进行的审计合计占市值为 89%。

1.3.2 为进一步提升我们作为独立核数师监管机构的效能，能有效查察存放于内地的审计工作底稿对财汇局至关重要。在查察期间，我们与监督评价局就商讨跨境项目的合作框架保持定期联系。在监督评价局的支持下，我们取得积极进展。我们亦透过定期的知识分享、信息交流，并就共同关心的事宜与监督评价局持续紧密合作。

### 1.4 我们如何查察

1.4.1 我们的查察范畴涵盖会计师事务所的质素监控制度及若干经选定的上市实体项目。

1.4.2 对质素监控制度的查察涵盖该制度的设计、实际的操作及对上市实体项目的影响。我们评估会计师事务所的质素监控制度是否符合《香港质素控制准则第 1 号》。

1.4.3 质素监控制度的查察方式主要为与会计师事务所领导层及管理层讨论，审阅会计师事务所须备存的编备纪录及评价并测试会计师事务所的相关政策和程序。

1.4.4 对上市实体项目进行查察乃通过评估核数师有否遵守由香港会计师公会以及国际核数及核证准则委员会和国际会计师道德准则委员会等国际机构所颁布或根据上市规则指明的任何专业道德守则，或会计、核数或核证执业准则，或证券及期货事务监察委员会或香港交易及结算所允许的可资比较标准。查察将透过审阅核数师须备存的编备纪录，并与项目团队展开讨论的方式进行。

1.4.5 项目查察不会对所选项目的所有审计工作底稿进行审阅，查察亦不是为了识别所选定项目的所有弱点及/或缺失而设计。我们通常注重较复杂、较重大或对财务报表存有较高重大错报风险的审计范畴。查察上市实体项目时，查察员着重达致结论时所作的关键判断是否恰当及所得证据是否充足且适当。

## 1.5 评价项目审计质素及会计师事务所的质素监控制度

1.5.1 质素监控制度的查察发现代表会计师事务所的政策及程序存在重大缺失，以致未能符合或应用《香港质素控制准则 1 号》。我们亦按经验及所见到的最佳作业标准提出建议，并就改进整体质素监控制度提出见解。此外，我们评价项目发现属个别事件或属系统性问题而须于整个事务所层面作出处理。

1.5.2 须注意事项是指不足以构成查察发现的缺失，惟会计师事务所应加以注意。我们会于查察最后阶段与会计师事务所讨论须注意事项，但此等事项不会加载查察报告中。

1.5.3 项目的查察发现是指在应用适用专业标准时本身已存在重大缺失，或可能与其他缺失一并构成重大缺失。不同的发现对审计质素带来不同程度的影响。我们按缺失的性质及数量，以及导致这些缺失的事实和情况而判断其重大性。

1.5.4 于查察结束时，我们考虑查察发现或查察发现的数量或性质的综合影响，以评价项目整体审计质素及厘定其审计质素评级。

1.5.5 上市实体核数师的质素监控制度不会被评级，但我们会根据查察发现，对被选定进行查察的个别项目进行评级。每个项目的查察结果划分为四类审计质素。此四类审计质素为：

类别 1	良好
类别 2	需要有限度改进
.....	
类别 3 #	需要改进
类别 4 #	需要重大改进

# 为不尽人意的查察结果

1.5.6 值得注意的是，查察未必会对上市实体项目的所有审计工作底稿进行审阅，查察亦不是为了识别所选定项目的所有弱点及/或缺失而设计。因此，财汇局的查察报告不应被理解为对上市实体核数师的审计工作提供任何保证，或表明所选定上市实体的财务报表不存在查察报告中未指明的任何不实或虚假陈述。

1.5.7 我们就各项目的质素评级及所识别的事务所质素监控制度缺失与该事务所及其他事务所查察进行比较，作出校正，以确保一致性。每份事务所及项目查察报告于发出前，均由查察部主管复核，或如有利益冲突，由行政总裁复核，以确保所识别缺失及项目评级的质素和适当性。

1.5.8 我们于查察过程中，经常与项目团队及核数师会面，以讨论我们的发现。于查察结束前，我们会与核数师讨论及确认项目中就每项发现的相关范畴所执行的程序的事实资料，使查察员可公平并准确地评估该项发现的重大程度及项目的整体审计质素。

1.5.9 于查察的最后阶段，我们向每个接受查察的上市实体核数师发出查察报告拟稿，其中载有我们对该事务所质素监控制度及项目查察的发现、各查察项目的质素评级及厘定该质素评级的关键原因，以及观察到的任何良好作业标准，向其提供合理机会就报告所载事宜表达意见。

- 1.5.10 在收到所有书面陈述或陈述截止日期已过时，查察员将考虑任何已提交的核数师陈述，并在查察报告最终定稿前，就该等陈述而可能修改报告拟稿。
- 1.5.11 核数师须对我们在查察其质素监控制度及项目时识别的缺失进行根本原因分析，并制定及执行计划以补救该等缺失。核数师亦须评估项目查察的发现，并在有需要时执行进一步工作，以取得充分及适当的审计凭证支持其结论。我们会评价补救计划方案，并与核数师讨论及协议实施补救措施的时间表。我们亦可能查察及评价为补救有关质素监控制度及项目的重大发现而进行的额外工作及核数师取得的审计凭证，并于随后的查察年度测试该等补救措施的有效性。

## 1.6 查察的后果

- 1.6.1 根据《财务汇报局条例》第 21H 条，财汇局可就查察报告采取一系列行动，包括：
- a. 要求该核数师采取措施或补救行动；
  - b. 进行进一步查察；
  - c. 在识别到可能存在执业方面的不当行为时就该核数师展开调查，例如上市实体核数师的工作上有所疏忽，从而导致财务报表可能存在重大错报及/或出具不适当的审计意见；
  - d. 在有证据表明上市实体核数师作出失当行为下对其施加处分；及
  - e. 采取任何其他合适的跟进行动。
- 1.6.2 我们对被评为「需要改进」和「需要重大改进」的查察项目采取适当的跟进行动。如在查察过程中发现了《财务汇报局条例》中所定义的可能失当行为，个案可能会被转介至调查部以采取适当行动。如有充分证据证明上市实体核数师存在失当行为，例如，清楚确定了有违反道德的情况出现，则可将个案转介至纪律处分部以考虑处分。

1.6.3 倘若我们在查察中发现财务报表可能存在重大错报及/或上市实体有欺诈的迹象，我们亦会与证监会分享有关资料，以便其考虑采取适当的跟进行动。

## 1.7 监督

1.7.1 我们的查察过程受到查察委员会及程序覆检委员会适当程度的监督。

1.7.2 查察委员会就有关查察职能的事宜向董事局提供建议，成员包括具相关专业知识的董事和名誉顾问。委员会亦监督查察职能的工作，并应要求就评价个别发现、所查察项目的整体审计质素评级及我们对质素监控制度缺失的评估给予意见。

1.7.3 查察委员会亦会透过抽查已完成的查察个案，进行事后审阅，其目的是确保财汇局在查察程序中保持公平一致，适当行使其监管权力，并就查察部如何改进做法和程序提供建议。

1.7.4 财汇局程序覆检委员会为香港特别行政区行政长官委任的独立机构，提供外部制衡，旨在确保每项查察程序保持一致及遵从内部程序及指引。程序覆检委员会在其 2021 年检阅中审阅财汇局于 2019 年 10 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间进行的三次项目查察及三次质素监控制度查察，并得出该等个案乃按照内部程序处理的结论。

1.7.5 鉴于查察程序涉及公众利益，除查察委员会及程序覆检委员会进行监督外，廉政公署亦已于 2021 年对查察职能的做法和程序进行详细研究，以确保设有充足的反贪污措施。廉政公署得出财汇局已设有保障措施以减低潜在贪污风险的结论。

## 1.8 与监督、政策及管治部合作

- 1.8.1 我们与财汇局监督、政策及管治部讨论查察的观察，以便为财汇局的政策及管治举措提供意见，包括处理审计市场的系统性问题，监督香港会计师公会就向核数师、审核委员会及其他持份者提供培训及参考资料的表现。

## 附录 2

### 词汇

本词汇提供本报告所用的简称的定义：

财汇局	香港财务汇报局
证监会	证券及期货事务监察委员会
监督评价局	中华人民共和国财政部监督评价局