



## 2021 年年度查察報告

2022 年 6 月 23 日



---

## 關於財務匯報局

財務匯報局(財匯局)是根據《財務匯報局條例》於 2006 年 12 月 1 日設立的獨立機構，獲賦予法定職能，透過註冊、認可、查察、調查及紀律處分規管上市實體核數師。

財匯局致力維持香港上市實體財務匯報質素，從而加強對投資者的保障，提高投資者對企業匯報的信心。

掌握最新資訊，請瀏覽：<https://www.frc.org.hk> 或追蹤我們的 LinkedIn。

聯繫我們

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

電話：(852) 2810 6321

## 行政總裁的話

本人欣然與大家分享本局第二份年度查察報告，當中包括我們於 2021 年完成上市實體項目及質素監控制度查察的全年結果。本報告闡述我們所查察項目及事務所層面的質素監控制度的常見缺失，以及我們期望核數師、董事及審核委員會針對該等缺失採取的行動。本報告亦載列我們就 2020 年完成的查察所採取的跟進行動以及我們就會計師事務所實施新訂及經修訂質素管理及審計準則作出的指導意見。



### *我們的發現及其關鍵原因*

**我們的查察發現關於審計質素，並非關於上市實體財務報告的質素，亦不應被視為如此。**

於 2021 年，汲取首年查察累積的經驗，財匯局運用與 2020 年相若的資源達致更高的效率。我們完成了 50 個（2020 年為 37 個）項目查察及 17 間（2020 年為 18 間）上市實體會計師事務所的質素監控制度查察。此外，我們就四個通過我們的舉報渠道所識別並涉嫌違反適用專業準則的個案完成了針對性查察。查察更多項目可使我們更好地服務及保障投資大眾。

我們喜見會計師事務所普遍就改善審計事宜作出迅速積極的回應。查察結果顯示，整體審計質素較 2020 年的查察結果按年改善。32%（較 2020 年的 27% 提升）受查察的項目被評為僅「需要有限度改進」或「良好」，屬於符合我們對上市實體審計的預期標準。

其中，有關類別 A 事務所項目的整體審計質素評級顯著提升，四個受查察的項目首次獲得最高審計質素評級「良好」級別。在有關該等事務所的查察中，除了我們報告中所發現的一個共同範疇外，其他範疇所識別到的缺失數目均顯著減少。這顯示類別 A 事務所整體正在採取強而有效的行動以提升其審計質素，以回應我們於 2020 年的查察發現。此舉應可增強投資大眾及廣大公眾對上市實體財務匯報及審計質素的信心。

我們發現缺乏足夠的專業懷疑態度仍然是導致審計質素低下的常見原因。儘管在此方面已有顯著改善，但仍有進一步改善空間。在我們 2021 年的查察項目中，46%（較在 2020 年查察項目中的 81% 項目有所下降）在此方面存在缺失。

另外，我們發現有關測試日記帳分錄及其他調整、關鍵審計事項、使用所聘用專家之工作及編備充足紀錄範疇的缺失數目皆大幅減少。

但是，有關核數師評估管理層就收入會計準則應用方面的缺失的重大程度有所增加。此為審計的重要範疇。因為收入為投資者關注的關鍵績效指標，而很多收入確認模型均為複雜。我們亦發現核數師評估管理層應用預期信用損失模型方面的缺失數量有所上升。此範疇在當前經濟環境下甚具挑戰性。因此，核數師抱持適當專業懷疑態度乃達致高質素審計的關鍵，核數師急須改善其在此兩個範疇的工作。審核委員會亦須採取行動，就實體收入確認政策和估計預期信用損失所使用的假設是否適當及相關實施情況，向上市實體管理層提出質詢，並就此等範疇的審計工作是否充足向核數師提出質詢。

我們亦於本報告強調構成良好審計的因素及觀察所見的良好作業標準。事務所應在適當情況下考慮這些因素和良好作業標準，藉此提升其審計質素。此等因素包括全面的審計籌劃及嚴謹的風險評估、審計合夥人在整個審計過程中的前期及高度參與、嚴謹地質詢管理層的重大判斷及估計、從上市實體管理層獲得高質素資料以及審核委員會的嚴格監督。最後兩個因素突顯管理層與審核委員會可為促成高質素財務匯報及審計而締造的重大協同效應。核數師應積極向管理層表達其對於財務匯報及所提供資料的質素之期望，並當其未能符合預期時向董事局及審核委員會匯報。

有效的質素監控制度有助貫徹進行高質素的審計，而此等監控的缺失直接影響審計項目質素。就類別 A 會計師事務所而言，我們首次對該等事務所的質素控制制度內的兩個要素（人力資源及監督（包括處理投訴及指控））的政策和程序進行專題審查。專題審查深入查閱及比較所有類別 A 會計師事務所在事務所層面的政策和程序，目的旨在識別該等事務所有待改進的地方和良好作業標準。我們強烈建議其他類別的事務所可在適當情況下考慮相關結果，並加以採用以改進其做法。

我們已查察在 2021 年受查察的十一個類別 B 和 C 事務所質素監控制度的所有六個要素。該等事務所並未於 2020 年接受查察，但識別的查察發現與我們於 2020 年中期及年度查察報告中所載大致相同。此等查察結果的一致性顯示該等事務所尚未積極回應我們於過往查察刊物中匯報的查察結果。我們敦促彼等考慮本報告和我們過往刊發的報告所闡述的發現，並採取必要行動增強彼等的政策和程序。

### *董事及審核委員會的角色*

公司董事須對編製財務報表及內部監控的成效負責，以確保該等財務報表乃按照適用財務報告準則編製。

審核委員會協助董事履行其監督財務報表編製的責任，透過監督核數師，展現其在財務匯報質素上擔當著重要角色。彼等須採取行動確保上市實體採納符合適用會計準則規定的會計政策，並確保該等實體設有嚴謹的內部管治及充足的資源以編製高質素的財務資料。我們敦促審核委員會考慮我們的關鍵查察發現，並質詢其核數師有否及如何應對報告所強調的普遍缺失。我們亦敦促審核委員會質詢管理層有否向核數師提供具備所需質素的資料，致使核數師能夠及時有效地執行審計。

### *我們的跟進行動*

我們將繼續專注確保接受查察的事務所會進行強而有力的根本原因分析，藉此識別我們於質素監控制度及項目查察中所發現的缺失的根本原因，並制定計劃迅速糾正該等缺失。我們將審閱應對我們在查察過程中識別的缺失的補救計劃提案，與事務所協定完成補救措施的時間表，並在後續查察年度評估其有效性。

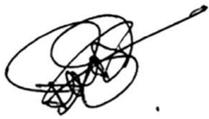
若查察項目及質素監控制度的質素未能達到要求，我們將考慮採取一系列可採取的跟進行動，包括對會計師事務所進行進一步查察，轉交項目予相關部門以展開執法行動及採取其他任何適當的跟進行動。

我們亦將與事務所及廣大持分者（例如管理層、董事局及審核委員會成員）舉行簡介會及公眾教育講座，藉此分享我們對查察結果的見解及有關加強審計表現及提高財務匯報質素的建議。

### 進一步改革

隨著會計專業的進一步改革，我們將從香港會計師公會接管對執業單位進行查察的職能。未來的會計及財務匯報局將會採用相稱原則執行監管工作。肩負這擴大職能不僅能提高監管效益，確保與國際做法一致，亦能推動會計業界的可持續發展。我們將就相關過渡安排與持份者進行溝通。

最後，我們歡迎與受監管的會計師事務所建立具建設性的關係，對他們銳意改進工作質素表示讚賞。



馬力  
行政總裁

## 目錄

	頁數
<b>行政總裁的話</b>	
<b>第一部分 導言</b>	<b>1</b>
1.1 本報告的目的	1
<b>第二部分 整體審計質素</b>	<b>2</b>
2.1 導言	2
2.2 查察結果及分析	4
2.3 我們的回應	9
2.4 我們的期望	10
<b>第三部分 我們的項目查察結果</b>	<b>13</b>
3.1 導言	13
3.2 缺乏足夠專業懷疑態度	17
3.3 評價會計準則應用的缺失	20
3.4 測試日記帳分錄和其他調整方面的缺失	23
3.5 與關鍵審計事項有關的缺失	24
3.6 核數師在使用所聘用的專家之工作的缺失	25
3.7 編備紀錄不足	25
3.8 審計期初結餘的缺失	26
3.9 其他發現	26
3.10 已識別缺失的常見原因	28
3.11 構成良好審計的因素	29
<b>第四部分 我們的質素監控制度查察結果</b>	<b>31</b>
4.1 導言	31
4.2 類別 A 事務所專題審查的結果	32
4.2.1 表現評核	32
4.2.2 工作量監察	33
4.2.3 內部監察	34
4.2.4 評核及補救所識別的缺失	35
4.2.5 處理投訴及指控	35
4.3 類別 B 及 C 事務所全面審查的結果	36
4.3.1 缺失表	36
4.3.2 內部監察	38
4.3.3 評價及補救所識別的缺失	39
4.3.4 處理投訴及指控	39
4.3.5 在事務所提倡以質素為核心的文化	40
4.3.6 獨立性	40

## 目錄

---

	頁數
4.3.7 培訓	41
4.3.8 項目編備紀錄的可靠性、可查取性或可檢索性	42
<b>第五部分 有關 2020 年查察的最新情況</b>	<b>43</b>
5.1 2020 年查察的補救方案	43
5.2 對有重大發現的項目的跟進行動	43
<b>第六部分 展望未來</b>	<b>45</b>
6.1 導言	45
6.2 質素管理準則	45
6.3 識別及評估重大錯報風險的經修訂審計準則	46
6.4 進一步改革	46
<b>附錄</b>	
1 我們的查察概述	47
2 詞彙	55

## 第一部分

### 導言

#### 1.1 本報告的目的

- 1.1.1 本報告列出我們在 2021 年完成對上市實體核數師質素監控制度及彼等經選定審計項目的全年查察結果。
- 1.1.2 我們於 2021 年完成了 50 個 ( 2020 年 : 37 個 ) 項目查察及 17 個 ( 2020 年 : 18 個 ) 上市實體核數師質素監控制度查察。刊發主要查察發現可使上市實體核數師考慮市場的普遍發現及採取措施以改善其質素監控制度的有效性及避免有關缺失在未來審計中發生。我們已於本報告概述了核數師應避免的已識別缺失的常見原因。我們亦於本報告強調構成良好審計的因素及觀察所見的良好作業標準。上市實體核數師應在適當情況下考慮這些因素和良好作業標準，藉此提升其審計質素。
- 1.1.3 本報告亦提供我們對核數師就 2020 年完成的查察所採取的補救行動的查察及評價的最新情況。此外，本報告載有我們就實施新訂及經修訂質素管理及審計準則向事務所提出的指導性意見，以及我們就會計業界進一步改革的籌備工作。
- 1.1.4 本報告亦提醒及教育管理層、董事局及審核委員會彼等有關財務匯報的角色及職責。此外，本報告作為審核委員會的資源工具，以助彼等質詢其核數師有否及如何應對報告所載述的普遍缺失。我們亦在本報告中載列我們對上市實體核數師、董事及審核委員會就應對我們對市場的普遍發現之期望。
- 1.1.5 我們的查察方法，以及因應我們的查察結果而可能採取的監管跟進行動的資料的概述載於本報告附錄一。

## 第二部分

### 整體審計質素

#### 2.1 導言

2.1.1 下表列出於 2020 年 12 月 31 日，由不同類型及類別的核數師審計的香港上市實體項目的數量及市值：

**表 1 上市實體數量和市值及其核數師所處地**

	事務所數量	經審計上市 實體數量	經審計上市 實體市值
香港	44	2,628	93.8%
— 類別 A <sup>1</sup>	6	1,965	91.5%
— 類別 B <sup>1</sup>	15	582	2.2%
— 類別 C <sup>1</sup>	23	81	0.1%
中國內地	10	74	1.0%
境外	25	72	5.2%
總計	79	2,774	100.0%

2.1.2 我們每年除了對 6 間類別 A 核數師進行查察外，亦於 2021 年查察了 8 間類別 B (2020 年：4 間) 及 3 間類別 C (2020 年：8 間) 香港會計師事務所。

<sup>1</sup> 類別 A、B 及 C 事務所每年分別完成超過 100 間、10 至 100 間以及最少一間但少於 10 間上市實體審計。我們每年對類別 A 事務所進行查察及按三年為一個查察週期對類別 B 及 C 事務所進行查察。

- 2.1.3 由於內地會計師事務所在上市實體審計項目中所佔比例相對較小，佔香港股票市場市值少於 1%，因此在 2021 年未有選定上述事務所進行查察。倘財匯局有意查察獲香港上市實體委任為核數師之內地會計師事務所，我們將尋求監督評價局的協助。
- 2.1.4 由境外會計師事務所審計的上市實體佔香港股票市場市值約 5%及香港上市實體數量約 3%。由於境外核數師在香港審計市場中所佔比例相對較小及彼等多數為網絡事務所（即與每年查察的類別 A 事務所共享重要專業資源的事務所），因此我們在 2021 年未有選定上述核數師進行查察。
- 2.1.5 2021 年的查察工作繼續集中於香港會計師事務所及存放於香港的審計工作底稿。我們將繼續與監督評價局緊密合作，就查察存放於中國內地的審計工作底稿制定合作框架。

## 2.2 查察結果及分析

### 整體查察結果

表 2 按會計師事務所類別分類的項目查察結果

		各審計質素評級的項目數量 / 受查察項目總數				平均審計質素評級 <sup>2</sup>
會計師事務所類別		良好	需要有限度改進	需要改進	需要重大改進	
2021年	類別 A	4 / 31 (13%)	10 / 31 (32%)	14 / 31 (45%)	3 / 31 (10%)	2.5
	類別 B	0 / 16 (0%)	2 / 16 (13%)	5 / 16 (31%)	9 / 16 (56%)	3.4
	類別 C	0 / 3 (0%)	0 / 3 (0%)	1 / 3 (33%)	2 / 3 (67%)	3.7
	總計	4 / 50 (8%)	12 / 50 (24%)	20 / 50 (40%)	14 / 50 (28%)	2.9
2020年	類別 A	0 / 22 (0%)	9 / 22 (41%)	9 / 22 (41%)	4 / 22 (18%)	2.8
	類別 B	0 / 8 (0%)	0 / 8 (0%)	2 / 8 (25%)	6 / 8 (75%)	3.8
	類別 C	0 / 7 (0%)	1 / 7 (14%)	3 / 7 (43%)	3 / 7 (43%)	3.3
	總計	0 / 37 (0%)	10 / 37 (27%)	14 / 37 (38%)	13 / 37 (35%)	3.1

2.2.1 於 2021 年，汲取首年查察累積的的經驗，我們運用與 2020 年相若的資源達致更高的效率。我們於 2021 年完成 50 個項目查察，較 2020 年完成的 37 個項目查察有所增加。此外，我們就四個涉嫌違反適用專業準則的個案完成了針對性查察。該四個個案乃通過財匯局舉報渠道及由調查及查訊部內部轉介所識別。其中一個針對性查察與一個於 2020 年受查察的項目有關。該項目於 2020 年年度查察報告中被列為大致完成查察項目。由於該項目對 2020 年整體平均審計質素評級影響微不足道，故本報告中的比較數據未予調整。

<sup>2</sup> 被評為「良好」、「需要有限度改進」、「需要改進」和「需要重大改進」的項目之定量審計質素評級分別為「1」、「2」、「3」和「4」。因此，在我們查察的項目中，平均評級越低，審計質素越高。

2.2.2 在 2021 年，我們於每所類別 A 事務所挑選四至七個項目，類別 B 事務所挑選兩個項目及類別 C 事務所挑選一個項目進行查察。在三年查察週期中每年各類別受查察的事務所的數目視乎事務所的規模及複雜性、事務所完成的上市實體審計的風險概況及財匯局的資源。類別 A 事務所每年接受查察，而類別 B 及 C 事務所於三年查察週期中至少接受一次查察。

2.2.3 表 2 列出按審計質素評級分類的受查察項目數量。與 2020 年查察結果相比，整體審計質素有所改善。32%，即 50 個受查察項目中的 16 個，被評為僅「需要有限度改進」或「良好」（2020 年：27%，即 37 個項目中的 10 個），屬於符合我們對上市實體審計的預期標準。

2.2.4 與 2020 年相比，類別 A 事務所於 2021 年項目查察中獲得更佳的平均審計質素評級。其中四個受查察項目（2020 年：無）評級為「良好」。我們注意到，類別 A 事務所投入大量時間及精力應對我們在 2020 年查察中識別的查察發現。該等事務所採取的行動包括：

- a. 事務所領導層將提高審計質素列為優先事宜，強調審計質素的重要性；
- b. 及時就核數師在審計關鍵風險範疇時可能需要考慮的事項發出提醒或警告；
- c. 制定或完善審計工作底稿範本並要求必須使用這些範本；
- d. 加強項目質素控制覆核的有效性。透過要求項目團隊詳細記錄項目質素控制覆核員提出質疑的範疇、項目團隊的回應及建議解決方案，協定跟進行動；
- e. 舉行事後彙報會，旨在評估當年度審計中良好和需要改進之處，並為下一年度的審計制定改進計劃；
- f. 就內部和外部查察所得的經驗教訓舉辦分享會，並提供指引或實用提示，以避免在日後審計中重犯常見錯誤；及
- g. 執行高質素審計的項目團隊作經驗分享。

這表明類別 A 事務所 ( 共審計約 70% 的香港上市實體，佔香港股票市場市值逾 90% ) 正採取堅實有效的措施以提升審計質素。這應增強投資大眾及廣大公眾對上市實體財務匯報及審計質素的信心。

2.2.5 類別 B 事務所在 2021 年受查察項目的平均審計質素評級亦優於去年。其中兩個項目 ( 2020 年: 無 ) 被評為僅「需要有限度改進」。類別 C 事務所項目的平均審計質素評級遜於 2020 年。但由於 2021 年類別 C 事務所受查察的項目數量較少，該類別事務所的審計質素不應被確認為低於 2021 年。

2.2.6 表 3 列出各類別 A 事務所按審計質素評級的受查察項目數量。

表 3 各類別 A 核數師的項目查察結果<sup>3</sup>

		各審計質素評級的項目數量 / 受查察項目總數				
會計師事務所名稱		良好	需要有限度改進	需要改進	需要重大改進	平均審計質素評級 <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
	國衛	0 / 4 (0%)	0 / 4 (0%)	3 / 4 (75%)	1 / 4 (25%)	3.3
	畢馬威	1 / 5 (20%)	3 / 5 (60%)	1 / 5 (20%)	0 / 5 (0%)	2.0
	羅兵咸永道	1 / 7 (14%)	4 / 7 (57%)	2 / 7 (29%)	0 / 7 (0%)	2.1
	總計	4 / 31 (13%)	10 / 31 (32%)	14 / 31 (45%)	3 / 31 (10%)	2.5

<sup>3</sup> 該等事務所為：香港立信德豪會計師事務所有限公司 ( 立信德豪 )、德勤•關黃陳方會計師行 ( 德勤 )、安永會計師事務所 ( 安永 )、國衛會計師事務所有限公司 ( 國衛 )、畢馬威會計師事務所 ( 畢馬威 ) 及羅兵咸永道會計師事務所 ( 羅兵咸永道 )。

<sup>4</sup> 被評為「良好」、「需要有限度改進」、「需要改進」和「需要重大改進」的項目之定量審計質素評級分別為「1」、「2」、「3」和「4」。因此，在我們查察的項目中，平均評級越低，審計質素越高。

		各審計質素評級的項目數量 / 受查察項目總數				
	會計師事務所名稱	良好	需要有限度改進	需要改進	需要重大改進	平均審計質素評級 <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
	國衛	0 / 3 (0%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	1 / 3 (33%)	3.0
	畢馬威	0 / 4 (0%)	3 / 4 (75%)	1 / 4 (25%)	0 / 4 (0%)	2.3
	羅兵咸永道	0 / 5 (0%)	2 / 5 (40%)	3 / 5 (60%)	0 / 5 (0%)	2.6
	總計	0 / 22 (0%)	9 / 22 (41%)	9 / 22 (41%)	4 / 22 (18%)	2.8

2.2.7 讀者須審慎詮釋上述審計質素評級。鑑於各事務所每年受查察的項目數量相對較小，上述評級不足以代表彼等整體組合的審計質素。請注意，平均審計質素評級越低，審計質素越高。

2.2.8 公佈各事務所的審計質素評級既有助提高事務所上市實體審計項目質素的透明度，亦為事務所提高上市實體審計質素提供強大誘因，從而增強公眾對上市實體財務匯報質素的信心。

2.2.9 四間類別 A 事務局的平均審計質素評級按年有所改善。其中兩所（畢馬威及羅兵咸永道）有超過 70% 的 2021 年受查察項目被評為僅「需要有限度改進」或「良好」，結果令人鼓舞。

<sup>5</sup> 被評為「良好」、「需要有限度改進」、「需要改進」和「需要重大改進」的項目之定量審計質素評級分別為「1」、「2」、「3」和「4」。因此，在我們查察的項目中，平均評級越低，審計質素越高。

### 查察結果分析

- 2.2.10 被歸類為「需要改進」或「需要重大改進」的項目並未符合我們對上市實體審計的預期。這些項目於重大審計風險、關鍵審計事項或重大賬目結餘或交易的專業準則應用有一項或多項重大發現，或多項個別而言並不重要，但整體而言導致對整體審計質素造成重大影響的發現。
- 2.2.11 缺乏足夠專業懷疑態度仍然是導致審計質素欠佳的常見原因。46% (2020年：81%) 或 50 個受查察項目中的 23 個 (2020年：37 中的 30 個) 有一項或多項與專業懷疑態度有關的缺失，其中 74% (2020年：70%) 的缺失對審計質素評級構成較大影響。這與 2020 年相比有重大改善。與 2020 年的查察結果相比，我們觀察到類別 A 及 B 事務所在這範疇有重大改善。我們期待核數師在這範疇的改善更進一步。
- 2.2.12 收入確認為我們 2021 年項目查察中更受關注的重點查察範疇。在我們於 2021 年查察的 50 個項目中，我們查察了 43 個項目中核數師在此範疇的工作。有關核數師評估管理層就收入會計準則應用方面的缺失的重大程度有所增加。我們的查察結果顯示，47% (2020年：46%) 或 43 個受查察項目中的 20 個 (2020年：26 中的 12 個) 在此方面有所缺失。而該等缺失中有 70% (2020年：33%) 對整體審計質素評級有較大影響。
- 2.2.13 我們亦發現有關核數師評估管理層應用《香港財務報告準則第 9 號》*金融工具* 下預期信用損失模型以計量金融工具減值的缺失數量有所增加。於我們的 2021 年查察中，我們發現 71% (2020年：55%) 或 17 個我們將此範疇定為查察重點的項目中有 12 個 (2020年：20 中的 11 個) 有所缺失。當中 67% (2020年：82%) 的缺失被判定為對整體審計質素評級有較大影響。
- 2.2.14 核數師迫切需要改善這兩個範疇的工作。審核委員會亦需要採取行動，質詢上市實體管理層有關實體收入確認政策的恰當性和及管理層估算預期信用損失所採用的假設是否恰當。審核委員會亦應質詢彼等的核數師在該等範疇的審計工作是否充足。
- 2.2.15 2019 新型冠狀病毒大流行及所引致的經濟下滑為不少企業造成艱難困境並對這些實體償還銀行及其他借款的能力產生不利影響。因此，若干貸款人同意改變

或豁免借款條件或修改貸款協議。於這背景下，我們查察兩個以核數師對債務修改評估為查察重點範疇的項目。兩個項目均在該範疇存在重大缺失。

2.2.16 我們欣見今年在測試日記帳分錄及其他調整、核數師對關鍵審計事項的應對、使用所聘用專家之工作及編備充足紀錄方面的改善。表 4 列出我們在 2021 年查察的項目中，40%、12%、12%及 30%在測試日記帳分錄及其他調整、關鍵審計事項、使用所聘用專家之工作及編備紀錄有所缺失。這較 2020 年查察項目中有 57%、32%、46%及 68%在上述範疇中存在缺失已有所改善。除類別 B 及 C 事務所在測試日記帳分錄及其他調整及類別 C 事務所在關鍵審計事項有關的發現外，不同規模並受查察的事務所在上述範疇的缺失數量皆大幅下降。

2.2.17 有效的質素監控制度有助貫徹進行高質素的審計，而此等監控的缺失將直接影響審計項目的質素。11 間受查察的類別 B 及 C 事務所的查察發現與我們於 2020 年中期及年度查察報告中所載的查察發現大致相同。該等範疇與內部監察、獨立性及提倡以質素為核心文化相關。我們亦在處理投訴及指控、培訓及項目編備紀錄的可靠性、可查取性或可檢索性的範疇中發現新的常見缺失。我們敦促該等事務所（特別是尚未受查察者）徹底閱讀本報告，仔細考慮本報告及過往報告中描述的普遍發現，並採取所有必要行動。

## 2.3 我們的回應

2.3.1 我們對被評為「需要改進」或「需要重大改進」的查察項目採取強而有力的行動。由於被評為「需要重大改進」的項目涉及相關專業標準應用的缺失皆為十分嚴重，因此我們將考慮對該等項目展開執法行動，包括展開調查和施加紀律處分。視乎被識別查察發現的性質及重大程度，我們可能對被評為「需要改進」的項目展開執法行動。倘若我們在的查察過程中發現財務報表可能潛在重大錯報及/或上市實體有欺詐的跡象，我們亦會與證監會分享有關資料，以使其考慮採取適當的跟進行動。

2.3.2 我們要求受查察的事務所進行嚴謹的根本原因分析，以識別審計缺失的根本原因，並制定適當的糾正措施以防止該等缺失再次發生。根本原因分析是改善審計質素潛在有力的工具。然而，誠如 2021 年中期查察報告所述，我們查察的多間事務所並未充分理解根本原因分析及補救行動的程序。於 2022 年 6 月 17 日，

我們向所有上市實體核數師發佈執行根本原因分析的指引。該指引旨在協助事務所執行嚴謹的根本原因分析，並制定補救計劃，以防止影響審計質素的事項於未來審計中再次發生。

- 2.3.3 我們將審閱事務所提交的補救措施方案及協定其完成補救措施的時間表，並評估建議措施或補救行動能否應對查察的發現。我們亦可能查察及評價核數師為應對有關質素監控制度及項目的重大發現而進行的額外工作及取得的審計證據。
- 2.3.4 為使事務所能更透徹了解我們的發現及期望，所有香港上市實體核數師將獲邀出席簡介會。我們將就查察結果分享我們的見解，包括所觀察到的缺失及良好作業標準，以及我們對往後查察週期的期望。我們亦將召開公眾教育講座，與廣泛持份者，如公司董事及審核委員會成員分享有關審計質素事宜、最佳作業標準及我們就加強審計表現及提高財務匯報質素對管理層及審核委員會的建議。
- 2.3.5 我們亦會與監督、政策及管治部討論查察結果，以促進其監督香港會計師公會就市場的普遍缺失向審計專業提供充分培訓及/或適當指引的工作。
- 2.3.6 我們將繼續檢討用於我們選定項目的風險因素是否恰當，並識別對審計質素和投資者信心帶來較大風險的項目進行查察。

## 2.4 我們的期望

### *核數師的行動*

- 2.4.1 我們要求受查察的事務所進行根本原因分析，以識別我們對其質素監控制度及選定項目查察發現的缺失之根本原因，並制定補救該等缺失的計劃。核數師亦需要評價有關項目查察的重大發現，並在需要時執行進一步的工作以支持其結論。
- 2.4.2 我們亦建議事務所對被評為「良好」或「需要有限度改進」的項目進行分析，以識別可能對其他審計產生正面影響的良好作業標準。

2.4.3 核數師（包括今年不受我們查察者）應考慮本報告中描述的普遍缺失，並採取措施以預防該等缺失在其日後的審計中再次出現。本報告亦強調促成高質素審計的因素及我們觀察到的良好作業標準。事務所應在適用情況下考慮及採納，以提高審計質素。

#### *董事的行動*

2.4.4 董事對按照適用的財務報告準則編製真實而公允的財務報表負有責任。彼等應確保已設有充分及適當的財務匯報系統及程序，並由兼具相當能力的會計人員充分及適當地管理。

2.4.5 董事在支持及促進審計質素方面亦發揮著重要作用。我們十分期望董事能夠創造一個注重財務匯報質素的文化，並對管理層進行充分的監督，以確保彼等及時向核數師提供所有與審計有關的資料及說明。關於我們於第三部分的項目查察結果，我們亦期望董事採取以下行動，因為審計質素是直接受到其審計客戶財務匯報系統的質素影響：

- a. 嚴格審視負責監督財務匯報系統及程序的會計人員是否充足及具勝任能力；
- b. 了解管理層在作出對財務報表有重大影響的判斷及會計估計時所使用的關鍵假設，並在該等判斷或估計並沒有反映其對該實體的業務、行業及/或當時經濟環境的認知及了解時，對管理層提出質疑；
- c. 嚴格審閱管理層在編製財務報表時對採用持續經營基礎所作的判斷，並確保財務報表已作出適當的披露；
- d. 採取一切合理的措施，確保管理層保存足夠的編備紀錄，以支持所採用的會計處理以及在編製財務報表時使用的判斷及會計估計；
- e. 採取一切合理的措施，確保記帳分錄得到適當的編製、審閱及記錄，並包括明確的說明及基於充分理據編製；及
- f. 對核數師提出的質詢持開放及接受的態度。

*審核委員會的行動*

- 2.4.6 審核委員會協助董事履行其監督財務匯報流程的職責，並通過監督核數師，在財務匯報質素方面發揮關鍵作用。
- 2.4.7 審核委員會需要採取行動，以確保上市實體採用符合適用會計準則要求的會計政策，並確保上市實體擁有嚴謹的內部管治及充足的資源編製高質素的財務資料。我們敦促審核委員會考慮我們的關鍵發現，並質詢其核數師有否及如何處理本報告所強調的普遍缺失。
- 2.4.8 我們強烈鼓勵審核委員會向其核數師詢問其公司的審計項目是否被我們選定進行查察。倘受查察，審核委員會應向核數師了解查察結果。例如，查察發現是否重大，以及核數師如何應對該等發現。審核委員會亦應要求核數師提供項目查察報告的副本。

## 第三部分

### 我們的項目查察結果

#### 3.1 導言

3.1.1 我們的查察著重核數師所完成的上市實體審計項目的質素，並評估該項目是否符合適用專業準則、法例和法規。

3.1.2 我們採用以風險為本的方法選擇項目進行查察。為應對不斷變化的經濟狀況、2019 新型冠狀病毒大流行的持續影響以及憑藉我們在 2020 年查察所獲得的經驗，我們較為著重於 2021 年有較高審計風險的項目。當中包括：

- 受 2019 新型冠狀病毒大流行嚴重影響的行業的上市實體項目；
- 在臨近報告期末或之後更換核數師的項目；及
- 涉及較大公眾利益的項目，如市值較大的上市實體和資本市場交易（例如首次公開招股）的審計項目。

3.1.3 下文載列於 2021 年我們查察的項目中一些最常見的發現、該等發現的常見成因及促使高質素的審計的因素。

3.1.4 以下各頁的列表顯示 2021 年我們在關鍵範疇中有一項或多項發現的查察項目數量，並按重要性（表 4）及按事務所類別（表 5）分類。這些列表亦包括 2020 年年度查察報告所示的比較資料，以展示該等發現的趨勢。

3.1.5 與審計項目相關的查察發現是指在應用適用的專業準則方面的缺失，而其可單獨構成重大缺失，或與其他缺失一併構成重大缺失。不同的缺失對審計質素帶來不同程度的影響。下表匯報為「對審計質素評級具有較大影響的查察發現」為單獨已構成重大缺失的發現，而「其他發現」則為僅與其他缺失一併才影響審計質素評級的發現。

- 3.1.6 我們不會查察全部審計檔案，而我們的查察重點範疇因項目而異。因此，我們在 2021 年查察選擇的查察重點範疇不一定與 2020 年查察的重點範疇相同。
- 3.1.7 在 2021 年查察中，我們僅查察若干項目中核數師在評估實體對收入、預期信用損失及債務工具修訂的會計準則應用、核數師使用所聘用的專家及期初結餘審計方面的工作。因此，對該等範疇進行查察的相關項目總數少於 50 個。
- 3.1.8 詮釋下表數據時，**讀者需注意，該等發現並不代表有關已接受查察的財務報表存在重大錯報，而是代表審計工作於重要層面有所缺失，影響審計質素。**倘若我們認為財務報表有合理可能存在重大錯報，我們的政策是將該個案作內部轉介以考慮採取執法行動。我們亦可與證監會分享相關資料，以便其考慮採取適當的跟進行動。

表 4 查察結果對審計質素評級的重要性

查察結果的發現	與發現有關的項目數量/受查察的項目數量					
	2021			2020		
	總數	對審計質素評級有較大影響的查察發現	其他發現	總數	對審計質素評級有較大影響的查察發現	其他發現
缺乏足夠專業懷疑態度	23 / 50 46%	17 / 23 74%	6 / 23 26%	30 / 37 81%	21 / 30 70%	9 / 30 30%
評價會計準則應用的缺失						
收入確認	20 / 43 47%	14 / 20 70%	6 / 20 30%	12 / 26 46%	4 / 12 33%	8 / 12 67%
預期信用損失	12 / 17 71%	8 / 12 67%	4 / 12 33%	11 / 20 55%	9 / 11 82%	2 / 11 18%
債務工具修訂	2 / 2 100%	2 / 2 100%	-	-	-	-
測試日記帳分錄及其他調整的缺失	20 / 50 40%	7 / 20 35%	13 / 20 65%	21 / 37 57%	4 / 21 19%	17 / 21 81%
與關鍵審計事項有關的缺失	6 / 50 12%	4 / 6 67%	2 / 6 33%	12 / 37 32%	9 / 12 75%	3 / 12 25%
使用核數師所聘用專家之工作的缺失	3 / 25 12%	1 / 3 33%	2 / 3 67%	11 / 24 46%	3 / 11 27%	8 / 11 73%
編備紀錄不足	15 / 50 30%	0 / 15 0%	15 / 15 100%	25 / 37 68%	0 / 25 0%	25 / 25 100%
期初結餘審計的缺失	4 / 19 21%	2 / 4 50%	2 / 4 50%	3 / 10 30%	0 / 3 0%	3 / 3 100%

表 5 按會計師事務所類別分類的查察結果

查察結果的發現	與發現有關的項目數量/受查察的項目數量				2020 總數
	2021				
	總數	類別 A	類別 B	類別 C	
<b>缺乏足夠專業懷疑態度</b>					
- 持續經營	23 / 50 46%	13 / 31 42% (73%) <sup>6</sup>	7 / 16 44% (100%)	3 / 3 100% (86%)	30 / 37 81%
- 資產減值					
- 商業理據					
- 欺詐					
<b>評價會計準則應用的缺失</b>					
收入確認					
- 履約義務	20 / 43 47%	10 / 28 36% (56%)	7 / 12 58% (0%)	3 / 3 100% (50%)	12 / 26 46%
- 確定及分攤交易價格					
- 建造合同					
預期信用損失減值					
- 信用質素評估	12 / 17 71%	4 / 8 50% (50%)	5 / 6 83% (80%)	3 / 3 100% (40%)	11 / 20 55%
- 可收回性評估					
債務工具修訂	2 / 2 100%	-	2 / 2 100% (不適用)	-	-
測試日記帳分錄及其他調整的缺失	20 / 50 40%	4 / 31 13% (50%)	14 / 16 88% (75%)	2 / 3 67% (57%)	21 / 37 57%
與關鍵審計事項有關的缺失	6 / 50 12%	1 / 31 3% (23%)	3 / 16 19% (50%)	2 / 3 67% (43%)	12 / 37 32%
核數師在使用所聘用的專家之工作的缺失	3 / 25 12%	3 / 18 17% (41%)	0 / 7 0% (100%)	0 / 0 不適用 (40%)	11 / 24 46%
編備紀錄不足	15 / 50 30%	7 / 31 23% (55%)	7 / 16 44% (75%)	1 / 3 33% (100%)	25 / 37 68%
期初結餘審計的缺失	4 / 19 21%	1 / 8 13% (17%)	3 / 11 27% (50%)	0 / 0 不適用 (50%)	3 / 10 30%

<sup>6</sup> 括號內的百分比為我們 2020 年年度查察報告所示的比較數字。

## 3.2 缺乏足夠專業懷疑態度

專業懷疑態度包括質疑的心態及對審計證據是否適當和充足作批判性評估。核數師應對因錯誤或舞弊所導致潛在錯報的情況提高警覺，並嚴謹評估其審計證據。

在整個審計過程中，核數師抱持充足專業懷疑態度是十分重要的。如運用得當，專業懷疑態度能使核數師獲得評估潛在錯報風險所需的證據，據此安排其工作並評價所得證據，從而判斷財務報表是否存在重大錯報。

當缺乏足夠的專業懷疑態度，核數師未必能對管理層提出充分質疑，或沒有足夠批判地評價審計證據，因此可能沒有獲得或恰當地評價形成其意見基礎所需的所有證據。

3.2.1 由於相關範疇的重要性，缺乏足夠專業懷疑態度仍然是導致審計質素低下的常見原因。我們的查察結果顯示，46% 或 50 個受查察項目中的 23 個（2020 年：81% 或 37 個項目中的 30 個）項目涉及運用足夠專業懷疑態度有關的缺失，當中 74%（2020 年：70%）的缺失對整體審計質素評級構成較大影響。

3.2.2 在編製財務報表時涉及應用重大管理層判斷及估計以及存在較高管理層偏見或欺詐風險的範疇，普遍存在缺失。例如：

a. 對管理層所採用的關鍵假設質詢不足

在評估一個現金產生單位或一組現金產生單位的使用價值時，若干項目團隊並無獲得充分和適當的審計證據以驗證管理層的陳述，並對管理層是否基於現實和可實現的假設編製現金流量預測提出嚴謹質詢。這對於管理層預測收入顯著增加、大量節約成本、營運資金周轉天數急劇減少、預測期內資本支出極低（甚至低於年度折舊費用）和沒有為關閉運營單位估計任何關閉成本的情況尤其重要。

b. 對管理層所使用的資料的可靠性及相關性質詢不足

在確定資產減值測試折現率時，若干項目團隊並未就管理層選擇的可比公司是否按上市實體的主要業務及經營地點而選擇，以及並未就風險特徵的差異作出調整的原因提出嚴謹質詢。

c. 缺乏對所有可得及/或自相矛盾的證據作出評估及考慮

我們發現若干項目團隊在評估管理層編製的利潤預測的合理性時，未考慮實體在報告期後的實際財務表現。

若干項目團隊並無考慮及評價在其他審計程序中獲得自相矛盾的證據。例如，在存貨可變現淨值測試中獲得的後續銷售資料顯示，報告期末的存貨撥備可能被高估。

d. 對異常交易的商業理據及相關欺詐風險質詢不足

在其中一個項目，項目團隊並未就上市實體支付遠高於市場價格的溢價以購買非獨家廣播權的原因對管理層提出嚴謹質詢。這顯示可能存在涉及關聯方的欺詐或資產挪用。

### 持續經營

3.2.3 當公司遇到財務困境時，持續經營披露對投資者而言是很重要的資料。核數師擔當守門人的角色，負責嚴謹評估管理層對實體持續經營能力的判斷是否恰當，並評價相關披露是否充分。彼等亦有直接責任推斷實體的持續經營是否存在重大不確定性。倘若存在，則在報告中說明其影響。

3.2.4 我們在 12% 或 50 個項目中的 6 個項目（2020 年：27% 或 37 個項目中的 10 個）中發現了與核數師在評估持續經營方面相關的缺失，上述所有（2020 年：60%）缺失均對整體審計質素評級產生較大影響。這範疇的發現包括：

- a. 未能嚴謹考慮哪些單獨或集體事件或條件可能對實體的持續經營能力構成重大疑問及通過執行額外審計程序獲取充分和適當的審計證據以判定是否存在重大不確定性。
- b. 當實體處於不利的財務狀況時，未有充分評估管理層在持續經營評估制定的未來行動計劃是否可行。該等計劃的行動包括發行新的公司債券及/或額外股份，延長現有銀行及其他貸款的還款期，及/或獲得新的銀行及其他貸款。
- c. 未能評估自然人控股股東是否具有財務能力向實體提供財務支持。未有了了解控股股東個人債務情況或對此沒有足夠了解。
- d. 未能評估管理層是否考慮有關未來的所有可得資料，包括有關實體償還中長期債務或為其再融資的能力。
- e. 未能評估管理層確信實體將持續遵守財務契約的判斷，儘管有跡象顯示實體將在預測期內違反貸款契約並導致貸款可能變為於要求時償還。
- f. 未有充分質詢財務報表中就引起對實體持續經營能力構成重大疑問的主要事件或條件及管理層應對該等事件或條件的計劃之披露是否充足。
- g. 因持續經營而不發表意見的基準不充分。

在我們查察的兩個項目中，核數師由於持續經營相關的多項不確定因素而不發表意見。項目團隊並無提供充分的基準以支持其結論，即 (i) 存在與持續經營相關的多項不確定因素；及(ii)該等情況被視為「極其罕見的案例」，因此適合根據《香港審計準則第 570 號》(修訂版) 持續經營 第 A33 段而不發表意見。

財務報表應按持續經營基礎而編製，除非管理層擬將或在別無現實選擇下將實體清盤停止營運。當項目團隊已就管理層使用持續經營基礎的適當性

獲取充分和適當的審計證據，但認為就持續經營的披露不充分或不恰當時，應發表保留意見或否定意見，而非不發表意見。

### 3.3 評價會計準則應用的缺失

如果未能充分獲得審計證據以證明實體的會計政策及其應用為恰當，核數師則可能未能識別財務報表的重大錯報，或導致核數師結論依據不足。

#### 收入確認

- 3.3.1 在大多數我們於 2021 年查察的項目中，收入確認被選為查察重點範疇。此為審計的重要範疇，因為收入為投資者關注的關鍵績效指標，而且審計準則包括收入確認存在欺詐風險的可反駁推定。
- 3.3.2 在我們於 2021 年查察的 50 個項目中，收入確認被選為 43 個項目的查察重點範疇。我們發現 20 個項目團隊未有充分評估實體有否適當應用《香港財務報告準則第 15 號》*客戶合約之收入*，當中 70% (2020 年：33%) 的缺失對整體審計質素評級產生較大影響。屬於重大發現的比率大幅上升，整體缺失水平並無改善。
- 3.3.3 該範疇的重大缺失包括：
- a. 未能評價管理層是否識別所有履約義務，例如預付合約下提供的免費商品及/或服務以及基於商業慣例的隱含承諾，以及是否將交易價格適當分配予該等履約義務。
  - b. 對實體折扣券及禮券的發行、兌現及到期的政策缺乏足夠了解，並對交易價格分配和相應未使用權利（未行使權利的收入）的會計處理是否適當評價不足。
  - c. 未能識別上市實體未將預期末使用權利的金額按客戶行使權利的過往模式適當地計入收入，亦未能執行足夠的審計程序以測試管理層在作出上述估計時使用的原始數據之準確性及完整性。

- d. 未能評價管理層對實體提供的保修的會計處理是否恰當，即保修是否屬於保證型（應計提履行保證義務的估計成本）或服務型（交易價格應分配至保修部分並在保修期內逐步確認）。在兩個項目中，實體並無為履行保修義務而作出任何撥備，項目團隊並無獲得足夠的審計證據以評價管理層的估算是否恰當。
- e. 未就有關建築合約的收入確認執行充足的審計程序，包括：
- 受查察的被審計上市實體採納《香港財務報告準則第 15 號》*客戶合約之收入*（《香港財務報告準則第 15 號》）下的輸入法。實體根據實際發生成本相對於估計履行合約總成本記錄收入。項目團隊並無對估計合約總成本執行充分的審計程序，以應對有關此會計估計的重大風險。項目團隊並無充分了解預算編製相關的監控措施及並無適當地評價該等監控措施的設計和實施。項目團隊亦無對過往的估計進行回顧性審閱。
  - 若干項目團隊並無評價重大變更訂單或合約期內的總估計成本的重大變化。彼等亦無獲得有關員工成本分配予各建築合約的充分和適當證據。
- f. 未能評價管理層根據《香港財務報告準則第 15 號》*客戶合約之收入* 對合約修改的會計處理是否恰當。管理層需要評估現有合約的變更為修改或產生另一份合約。在一個項目中，合約修改應被視為現有合約的一部分入賬。然而，上市實體不恰當地將該等合約修改視作為一份單獨合約入賬。原合約的合約負債餘額即時在損益中確認為收入。項目團隊並無識別、累積及評價該錯誤陳述。

### 3.3.4 其他與《香港財務報告準則第 15 號》應用有關的發現包括：

- a. 未能根據《香港財務報告準則第 15 號》的標準評估資本化合約成本是否合適。
- b. 缺乏對附退貨權之銷售會計處理的恰當性進行評價。

### 預期信用損失

3.3.5 2019 新型冠狀病毒大流行疫情持續蔓延對許多公司造成額外的營運資金壓力，進而顯著增加應用前瞻性判斷估計其應收款項的預期信用損失的複雜性。在當前經濟環境下，評估預期信用損失是否充分時更需嚴謹地質詢管理層的重大判斷及估計，這對於實現優質審計尤為重要。

3.3.6 在預期信用損失為查察重點的項目之中，我們發現 71% 或 17 個項目中的 12 個（2020 年：55% 或 20 個項目中的 11 個）具有缺失。其中 67%（2020 年：82%）的缺失對整體審計質素評級有較大影響。此範疇的發現包括：

- a. 在評估管理層的假設時，並無考慮用於建立核數師的單點估計或估計範圍的資料是否相關及恰當。

於評價管理層對個人及非上市實體應收款項的預期信用損失估計時，若干項目團隊參考上市實體應收款項的歷史違約率及回收率制定其單點估計。項目團隊並無考慮單點估計是否建基於相關的資料，以及上市實體是否與相關債務人具有相同或近似的性質。

此外，兩個項目團隊未了解管理層決定前瞻性調整時所選擇宏觀經濟因素（如國內生產總值及失業率）的依據，或評價該等因素與實體歷史違約水平的相關性。

- b. 對管理層的金融資產自初始確認後信用風險變化的評估缺乏評價。
- c. 未有執行充足的審計程序以測試管理層釐定違約損失率時所考慮的抵押品及個人擔保之價值。抵押品包括非上市公司股份及物業第二留置權。
- d. 缺乏評價管理層駁回金融資產逾期 90 天時將發生違約的推定是否恰當，以及管理層使用更滯後的違約標準是否合理及有所根據。
- e. 未有對用於估計預期信用損失的資料的可靠性執行充足的審計程序。

我們發現若干項目，貿易應收款項的預期信用損失以撥備矩陣計量，餘額則根據逾期天數分類。項目團隊並無測試用以計算預期信用損失的應收款項帳齡或歷史違約率。項目團隊亦無考慮到目前可得的前瞻性資料以評估違約率是否合理。

#### 債務工具修訂

3.3.7 誠如我們於 2021 年中期查察報告（見第 2.4.6 節）所載，2019 新型冠狀病毒大流行已對多間上市實體償還其已發行債務工具的能力造成影響，導致須修訂其條款以改善流動資金。在我們查察兩個以修訂債務工具為查察重點的項目中，兩個項目團隊均沒有評估債務合約修訂的會計是否恰當。

### 3.4 測試日記帳分錄和其他調整方面的缺失

由於管理層於工作崗位之獨特性，他們能夠凌駕於本來看似有效運行的內部控制之上，篡改會計記錄並編報虛假財務報表。

審計準則要求核數師在所有審計項目中測試日記帳分錄及在編備財務資料時所作的其他調整的適當性。儘管各實體間的管理層在凌駕於本來看似有效運行的內部控制的風險各有不同，惟此風險無可避免，而處理不適當的日記帳分錄的做法在財務報表編制過程中經常被用於欺詐。

3.4.1 在該範疇發現存在缺失的項目數量由 2020 年的 57% 下降至本年度的 40%，在類別 A 事務所的受查察項目中有關缺失的數目顯著下降。此範疇的發現性質與我們 2020 年年度查察報告所列大致相同及載列如下：

- a. 未有評價所測試的日記帳分錄及其他調整是否完整。
- b. 未有充分理解實體財務匯報程序及日記帳分錄的內部控制，及未有釐定該上市實體特有的欺詐風險因素，識別具有欺詐特徵的日記帳分錄，以作測試。

- c. 未有執行充足審計程序以評的已識別日記賬分錄的適當性。若干項目團隊僅記錄了已識別日記賬分錄性質的簡要說明，並無執行進一步的審計程序，如檢查已識別日記賬分錄及相關證明文件的授權以支持其結論。
- d. 項目團隊採用金額閾值來選擇日記賬分錄進行測試，但未能解釋為何日記賬分錄金額低於金額閾值便沒有欺詐風險的原因。這或能導致核數師無法識別出通過處理多個個別並不重大日記帳而造成的虛假會計分錄，而該等日記帳匯總起來對財務報表有重大影響。
- e. 未有充分評價合併調整及重新分類的是否適當、完整及準確，及是否反映任何潛在欺詐風險因素或管理層偏見的跡象。在我們查察的多個項目中，項目團隊僅保留了一份只包含性質簡述的合併調整清單，但並無執行任何其他審計程序，如檢查相關證明文件以證實該等調整的是為適當。

### 3.5 與關鍵審計事項有關的缺失

如果未能適當識別關鍵審計事項或傳遞核數師如何應對關鍵審計事項，將削弱核數師報告就提供對實體的了解、重大管理層判斷範疇，以及核數師如何應對最重要審計範疇之價值。

- 3.5.1 於所查察的項目中，12% 或 50 個受查察項目中的 6 個 ( 2020 年：32% 或 37 個項目中的 12 個 ) 出現與關鍵審計事項有關的重大缺失，當中 67% ( 2020 年：75% ) 的發現被評為對整體審計質素評級造成較大影響。與去年查察結果相比，今年有可觀的改善。此範疇的發現的性質與我們 2020 年年度查察報告所載一致，且關乎項目團隊未有如核數師報告所述，悉數執行關鍵審計事項的審計程序。此範疇的缺失可能會引致核數師錯誤作出已取得充足及適當證據的結論，因而簽發錯誤的核數師報告。於 2020 年及 2021 年均受查察的事務所在此範疇有所改進，因該等事務所要求項目團隊必須使用內部的審計工作底稿範本，並向項目團隊發出指引。

3.5.2 我們亦發現部分項目團隊未有充分記錄如何釐定關鍵審計事項，包括需要核數師特別注意的事項的原因，以及當中哪些為審計中最為重要的事項，因而被定為關鍵審計事項。

### 3.6 核數師在使用所聘用的專家之工作的缺失

3.6.1 在我們查察的項目之中，發現 12% 或 25 個受查察項目中的 3 個存在核數師在使用所聘用專家之工作的缺失。與 2020 年所有類別事務所的查察（2020 年：46% 或 24 個項目中的 11 個）相比，已有明顯改善。此範疇的發現與我們在 2021 年中期查察報告所匯報的結果大致相同，包括項目團隊未有評價源始數據及核數師所聘用專家所使用的假設及方法是否合適和合理，這可能令核數師欠缺充足的審計理據以支持其結論。

3.6.2 於 2020 年及 2021 年均受查察的事務所在此範疇有所改進，因該等事務所要求項目團隊必須使用內部的審計工作底稿範本，並向項目團隊發出指引。

### 3.7 編備紀錄不足

3.7.1 項目團隊在編備審計記錄方面有顯著改進。在我們查察的項目之中，發現 30%（2020 年：68%）或 50 個受查察項目中的 15 個（2020 年：37 個項目中的 25 個）在此範疇存在缺失。此範疇的發現關乎項目團隊未有編備足以讓過往未有接觸該審計但富有經驗的核數師明白所執行審計程序之性質、時間和範圍，該等程序結果和結論基礎的審計紀錄。

3.7.2 除非有其他有說服力的證據，未記錄的工作是被認為從沒執行的工作。僅口頭陳述並不被視為「其他有說服力的證據」。倘若項目團隊未有就有關事項取得足夠合適的證據，則有關發現將根據相應查察重點範疇分類及討論。

3.7.3 在大部分項目中，項目團隊僅簡單描述並記錄已執行的程序，但沒有足夠詳細記錄測試的目的、測試的範圍、被檢閱的原始文件或達成結論時所考慮的原始文件中的資料等細節。

### 3.8 審計期初結餘的缺失

此範疇的缺失可能導致核數師未有取得足夠合適的證據就期初結餘是否存在錯報並對當期財務報表產生重大影響的結論。

- 3.8.1 核數師應維持足夠專業懷疑態度，意識到期初結餘可能被錯報，並適當地籌劃和執行必要的審計程序，以取得期初結餘方面足夠合適的審計證據。
- 3.8.2 我們查察了有關審計期初結餘的 19 個（2020 年：10 個）審計項目，發現 21%（2020 年：30%）或其中 4 個（2020 年：3 個）項目存在缺失。50%（2020 年：無）的缺失對整體審計質素評級有較大影響及關乎項目團隊未有充分理解管理層在有關期初結餘的資產減值評估及預期信用損失估計中所採用的假設，及未有執行足夠的審計程序以評價該等假設是否合適及合理。

### 3.9 其他發現

#### 審計抽樣

審計樣本不足可導致核數師未能識別財務報表的重大錯報。

- 3.9.1 我們發現 14% 或 50 個受查察項目中的 7 個在審計抽樣方面存在缺失。其中四個項目在重點查察的範疇存在若干缺失，合併對整體審計質素評級產生較大影響。此範疇的發現包括：
- a. 未有測試抽選審計樣本的總體是否完整。
  - b. 不恰當地依賴其他審計程序的結果而減少審計樣本數目。例如對沒有針對重大風險認定層次的實體控制的運作有效性或對未能符合實質性分析程序規定的趨勢結果或波動分析作出依賴。

### 關聯方交易

審計準則規定核數師須就關聯方和關聯方交易是否恰當地於財務報表被識別、入帳和披露取得充足及適當的審計證據。

- 3.9.2 我們發現 16% 或 50 個受查察項目中的 8 個在關聯方交易方面存在缺失。然而，該等缺失對整體審計質素評級並無較大影響。此範疇的發現包括：
- a. 未有充分理解及評價實體識別關聯方及關聯方交易的政策及程序。
  - b. 未有足夠審計程序應對關聯方交易披露的完整性。

### 函證

核數師經常使用比實體內部產生的證據提供更可靠證據的函證。

- 3.9.3 多個項目的項目團隊並沒有嚴謹評價透過由電子方式（例如透過電郵或傳真）收到的函證是否由確認方回函。在某些情況下，項目團隊未有核實回覆者是否獲適當授權以回覆確認要求。

### 3.10 已識別缺失的常見原因

3.10.1 下文為表 3 及表 4 載有的已識別缺失的常見原因：

a. 未有足夠的風險評估

嚴謹的風險評估對於有效及高效的審計至關重要。在大多數此類項目中，項目團隊並無充分理解實體的業務和內部控制並籌劃及設計適當的審計程序以應對所評估風險。

核數師應確保風險評估程序在項目團隊資深成員的適當參與下及時執行。倘於審計中發現實體營運發生重大變動，核數師應評估其影響並重新審視審計策略，以確保作出適當調整以應對所有新發現的評估風險。

b. 知識或技能差距

部分項目團隊將涉及複雜或高度判斷的審計範疇分配至不具備適當知識和技能的初級隊員執行，且缺乏適當的監督及審閱。

c. 人員流失率高及流失具豐富經驗的員工

人員流失率高及流失具豐富經驗的員工造成營運上的不便，影響員工的士氣和生產力，最終影響事務所的審計質素及服務。此亦為審計工作未有被適當執行和未有及時及充分監督和審閱最常見原因。

今年年初我們與上市實體核數師的溝通揭示了他們在這充滿挑戰的環境下維持足夠的人力資源投入所面臨的嚴峻挑戰。儘管如此，我們重申我們對核數師在確保上市實體財務匯報質素所發揮著的關鍵作用的期望並不因此折衷。

事務所應確保有充足的時間和適當資源，以有效籌劃並執行審計工作。此事在當事務所在臨近潛在審計客戶財務匯報期末或之後方考慮接受委任時尤為重要。若時間及資源不足以提供高質素的審計工作，事務所應拒絕出任該客戶的核數師。

此外，核數師應盡早展開審計工作。這有助於在審計前期階段識別及解決關鍵會計及審計事宜，並減輕審計高峰期間的資源壓力。項目合夥人適時及廣泛的參與對審計項目十分重要，尤其是在人員流失率高或流失具豐富經驗的項目團隊成員的情況下。

d. 項目合夥人及項目質素控制覆核員在審計中沒有充分參與及監督

當項目合夥人及項目質素控制覆核員並無充分參與審計規劃、指導及監督項目團隊成員及審閱其工作的情況下，其項目審計質素一般較差。

e. 上市實體未能提供高質素的所需資料

核數師應主動與管理層就所需資料的質素進行溝通。董事對財務報表的質素負有責任，並在確管理層及時向核數師提供審計所需的有關資料以及上市實體有否備有充足資源及專業知識以履行其責任發揮關鍵作用。倘上市實體的財務匯報職能及就其審計提供的資料的質素未能符合其標準，核數師應向董事及審核委員會匯報。

### 3.11 構成良好審計的因素

3.11.1 良好的審計質素可使投資者及其他持份者對財務匯報的可靠性充滿信心。於2021年，類別A事務所的項目審計質素顯著改進，其中四個項目被評為最高審計質素評級「良好」（2020年：無）。促成該等高質素審計的關鍵因素包括：

- a. 對實體的業務有深入了解和對實體行業有關的發展及新出現的問題有良好的認知。
- b. 於早期階段全面籌劃審計及嚴謹評估風險以識別關鍵審計風險，並因應該等風險設計適當審計程序。定期重新評估審計風險，並適當調整審計策略以應對任何新增評估風險。
- c. 項目合夥人適時及高度的參與，並在項目進行期間向項目團隊清楚溝通審計質素的重要性。

- d. 上市實體應要求提供高質素資料，包括管理層用於釐定重要會計判斷及估計的重要假設的詳盡編備紀錄及佐證文件。
- e. 管理層及審核委員會對財務匯報程序進行嚴格監督。董事及審核委員會在提高審計質素方面發揮著重要作用。一個積極和知情的審核委員會於財務匯報及審計過程中向管理層提出富有洞察力的問題，並質詢核數師審計工作的充足性。
- f. 持嚴謹專業懷疑態度並透過參考內部及外部資料，嚴謹地質詢管理層的重大估計及重要假設。
- g. 項目團隊就重大事項採用事務所的標準範本及指引清晰並有條理地編備審計紀錄。該記錄就審計測試的目的、所執行審計程序的性質、時間和範圍、以及項目團隊得出的結果和結論（包括結論的依據）提供充分的細節。
- h. 項目團隊擁有充足資源及其成員具備相關行業知識及豐富經驗，且在處理複雜會計及審計事宜時得到內部專家的適時支援。
- i. 項目質素控制覆核員具備相關行業經驗及專業知識，對項目團隊作出的重大判斷提出批判性質詢和評價，並充分紀錄項目質素控制覆核員的適時及廣泛的參與。
- j. 上市實體合理的匯報時間使管理層、董事局、核數師及審核委員會有足夠時間對財務報表進行全面嚴謹的審閱。

## 第四部分

### 我們的質素監控制度查察結果

#### 4.1 導言

有效的質素監控制度有助貫徹進行高質素的審計。該制度應能合理地保證審計的執行遵從專業準則及適用的規例和法規，且事務所或項目合夥人出具恰當的報告。我們查察會計師事務所的質素監控制度，以確定其制度符合《香港質量控制準則第1號》會計師事務所對執行財務報表審計、審閱和其他鑒證業務以及相關服務業務實施的品質控制（《香港質量控制準則第1號》）及其他相關準則的要求。

- 4.1.1 誠如 2021 年中期查察報告所載，我們於 2021 年集中查察類別 A 事務所質素監控制度中有關人力資源及監察（包括處理投訴及指控）方面的政策及程序（**專題審查**）。於 2021 年，我們對類別 B 及 C 事務所就《香港質量控制準則第 1 號》中的全部六項質素監控制度要素進行查察（**全面審查**）。
- 4.1.2 第 4.2 節載述專題審查中識別的有待改進的地方及良好作業標準。第 4.3 節列出 2021 年受查察的 11 間類別 B 及 C 事務所普遍有待改進的地方。由於截至 2021 年中期查察報告刊發時，我們已大致完成對類別 B 及 C 事務所質素監控制度的查察，因此除第 4.3.2 節有關內部監察及第 4.3.8 節有關項目編備紀錄的可靠性、可查取性及可檢索性有待改進的地方外，第 4.3 節中普遍有待改進的地方與 2021 年中期查察報告中所載大致相同。該等查察結果乃從我們對該等事務所的質素監控制度及選定項目查察結果的最終評價中識別得出。
- 4.1.3 誠如 2021 年中期查察報告所述，我們於 2021 年查察的類別 B 及 C 事務所並未於 2020 年接受查察。於這兩個年度，我們在這兩類別事務所識別有關質素監控制度發現大致相同。這結果表明這兩類事務所尚未積極提升其政策及程序，以應對過往查察報告載列的發現。我們敦促該等事務所迅速採取實際行動以回應我們於本報告及過往報告所述的查察發現，包括評價彼等現行政策及程序的有效性、識別有待改進的地方及採取所有必要的改進行動。

4.1.4 我們謹此提醒所有事務所，於釐定提升質素監控制度所需要採取的行動時，須慎重考慮將於 2022 年 12 月 15 日生效的新質素管理準則的規定。

## 4.2 類別 A 事務所專題審查的結果

### 4.2.1 表現評核

4.2.1.1 審計質素通常是類別 A 事務所審計合夥人及員工表現評核的考慮因素之一。對審計合夥人審計質素的評核通常考慮內部及外部項目查察的結果及不同來源的反饋，例如審計客戶及曾與合夥人討論有爭議及困難審計事項的技術部門合夥人。一般而言，對員工審計質素的評核會有關其考核人員對彼等在各個項目中表現的反饋。審計人員的年度表現評核根據各種表現指標的評核結果（包括審計質素）進行整體表現評級。該表現評級將作為釐定審計合夥人及員工薪酬及晉升的基準。

#### *有待改進的地方*

4.2.1.2 我們發現，超過一半的事務所並未就如何評核員工的審計質素提供具體指引，包括何時及如何考慮內部及外部項目查察的結果，以確保員工的審計質素按一致的方式且及時進行評核。

4.2.1.3 此外，在其中一間事務所的審計合夥人年度表現評核中，審計質素並非關鍵考慮因素，甚至不是考慮因素。

#### *良好作業標準*

4.2.1.4 我們在若干事務所識別以下良好作業標準：

- a. 審計質素為審計合夥人的唯一或主要績效目標，並已制定一個詳細的表現評核框架，當中列出於評核合夥人表現的審計質素時應考慮的因素。

- b. 當審計合夥人的任何項目於內部或外部查察被評為「未能達至所需審計質素標準」時，事務所對有關審計合夥人列出明確的後果。有關後果不可通過其他方面的優異表現得到緩解。
- c. 指派輔導員就以事務所的標準被評為「表現欠佳」的審計合夥人及員工，制定具體的表現改善目標以助其進一步職業發展。事務所亦提供支援以促進該等合夥人及員工達成其表現改善目標，例如在適當時候重新分配客戶及項目組合。

## 4.2.2 工作量監察

4.2.2.1 所有類別 A 事務所均設有監察其審計合夥人工作量的政策及程序。工作量監察的典型參數包括審計合夥人被指派為項目合夥人及項目質素控制覆核員的審計項目數量、合夥人就每個項目投入的時間及合夥人的其他角色及責任。

### *有待改進的地方*

4.2.2.2 工作量監察的若干參數乃參照所用時間而評估。然而，我們識別審計人員並未記錄或只記錄部分彼等就負責的審計項目投入的時間。由於所用時間記錄的準確性可能不可靠，導致有關事務所工作量監察程序的有效性存疑。

4.2.2.3 其中兩間事務所之合夥人工作量監察工具所包括的資料限於審計合夥人作為項目合夥人或項目質素控制覆核員的項目的數量以及各項目的審計期。該等事務所無法展示在彼等的工作量監察過程中如何考慮其他因素（例如審計項目的複雜性）。

### *良好作業標準*

4.2.2.4 良好作業標準的例子包括：

- a. 審計合夥人定期核准其客戶及項目組合的準確性及完整性，以便及時識別及管理其組合及工作量的任何變動。
- b. 經常監察審計合夥人的工作量，尤其是工作時間超出預定工作時數的審計合夥人。

### 4.2.3 內部監察

4.2.3.1 所有類別 A 事務所已設立監察程序（包括抽樣查察已完成的項目）以評價彼等質素監控制度。監察程序每年由指定中央小組執行。部分事務所的中央小組成員包括來自其他網絡事務所的審計合夥人及員工。事務所通常採納以風險為導向的方法確定監察程序的審查範疇。

#### *有待改進的地方*

4.2.3.2 我們對六個受內部監察計劃的項目進行查察，該等項目均被事務所評級為「令人滿意」。當中兩個項目的查察被我們評為「需要改進」（2020 年查察的四個項目中有三個項目被我們評為「需要改進」或「需要重大改進」）。該兩間事務所應進行全面的審查，以識別評核差異的根本原因及採取補救行動，以改善其內部監察計劃的有效性。

#### *良好作業標準*

4.2.3.3 我們在若干事務所中識別以下良好作業標準：

- a. 對已完成的項目查察由一個專責小組進行，該小組僅由或大部分由來自其他網絡事務所的審計合夥人及員工組成。這做法確保查察人員的客觀性及提高監察程序的有效性。
- b. 就需查察的已完成項目數量制定明確指引。這指引確保查察範圍足以對事務所監察程序的有效性提供合理保證。例如，其中一間事務所規定所選定查察項目的合計項目時數需達至所有上市實體審計項目全年合計項目總時數的預設百分比。
- c. 制定全面的監察方案及核對清單，其中列出每項測試的詳細目的及程序，用以評核事務所質素監控制度的相關性、充足性及運營效力。

#### 4.2.4 評價及補救所識別的缺失

4.2.4.1 有關監察程序及外部查察中識別的缺失，事務所需進行根本原因分析以識別缺失的根本成因及釐定合適的補救行動。

##### *有待改進的地方*

4.2.4.2 其中一間類別 A 事務所並未對其收到的投訴及指控進行全面及有系統的審閱，以評價其質素監控政策及程序的設計或運營方面是否存在缺失。

##### *良好作業標準*

4.2.4.3 我們觀察到有兩間事務所徹底地進行根本原因分析，其良好作業標準包括：

- a. 不僅對內外查察中識別的缺失進行根本原因分析，亦對從不同渠道收到的反饋、投訴及指控進行根本原因分析。
- b. 對過往期間進行的根本原因分析進行回溯性審閱，以評價是否已就缺失識別出實際之根本原因及監察於過往期間實施的補救行動的有效性。

#### 4.2.5 處理投訴及指控

4.2.5.1 事務所須建立明確的渠道，讓其人員能夠提出意見及申訴而無須擔心遭到報復。於類別 A 事務所中，處理投訴及指控通常由事務所的風險管理部門或指定道德小組領導，並在有需要時由其他專家協助。其中一間類別 A 事務所的調查須由該事務所法律部門的成員領導。

##### *有待改進的地方*

4.2.5.2 我們在兩間類別 A 事務所識別到有待改進的地方，包括應向調查團隊提供更有系統的培訓及加強其獨立性評價：

- a. 有一次，投訴人指控若干審計人員道德操守行為不當。調查團隊未就可能反映有關審計質素問題的警號保持警惕。
- b. 就指派項目合夥人及項目質素控制覆核員作為對有關事宜進行初步評估之自我審查威脅評價不足。

4.2.5.3 此外，其中一間事務所並無政策以釐定應在甚麼情況下擴大調查範圍至被調查人員執行的其他項目及相關的調查範圍。

*良好作業標準*

4.2.5.4 我們觀察到有關投訴及指控的調查及跟進行動的良好作業標準如下：

- a. 調查投訴及指控須由事務所法律部門的成員領導，以便從更綜合的角度（包括從法律角度）考慮紀律事宜。
- b. 已制定的調查工具列出調查過程中的調查程序及考慮範疇，以確保對投訴及指控的調查能貫徹一致地進行。
- c. 一間事務所與舉報人（投訴人）定期進行跟進討論並就該事務所對其所進行的表現評核進行定期審閱，以確保舉報人不會受到任何報復及不公正的評價。

## 4.3 類別 B 及 C 事務所全面審查的結果

### 4.3.1 缺失表

4.3.1.1 下頁表 6 顯示我們於 2021 年受查察且在關鍵範疇有一項或多項發現的類別 B 及 C 事務所數量，並包括比較資料以展示我們發現的趨勢。

表 6 按缺失的關鍵範疇劃分的發現

查察結果的發現	與缺失有關的類別 B 及 C 事務所 數量/所查察的事務所總數	
	2021 年	2020 年
<b>內部監察</b>		
內部及外部查察結果存在差異	7 / 11 64%	2 / 12 17%
內部查察程序的設計及執行缺乏成效	10 / 11 91%	4 / 12 33%
<b>評價及補救所識別的缺失</b>		
沒有進行（或流於表面的）根本原因分析及/或補救方案	8 / 11 73%	3 / 12 25%
<b>處理投訴及指控</b>		
缺乏明確的渠道以提出意見及申訴	5 / 11 45%	3 / 12 25%
缺乏全面的檢討以識別所收到的投訴及指控是否顯示普遍及系統性缺失	3 / 11 27%	不適用
<b>在事務所提倡以質素為核心的文化</b>		
未有於審計合夥人及員工的表現評核、合夥人履任及員工晉升中就審計質素作出充分考慮	6 / 11 55%	8 / 12 67%
<b>獨立性</b>		
缺乏有效的監控措施監管個人獨立性確認書的填寫	8 / 11 73%	7 / 12 58%
<b>培訓</b>		
內部培訓不足及/或欠缺適當措施以監控審計人員是否接受充足的外部培訓	8 / 11 73%	5 / 12 42%
<b>項目編備紀錄的可靠性、可查取性或可檢索性</b>		
沒有或沒有足夠的監控措施以避免在取出項目編備紀錄後作出未經授權的更改或丟失相關的印刷存檔	7 / 11 64%	3 / 12 25%

## 4.3.2 內部監察

4.3.2.1 事務所須設立監察程序，合理地保證有關質素監控制度的政策及程序適切、恰當並行之有效。有效的監察程序，包括持續考慮及評價事務所的質素監控制度及已完成項目的週期查察，對事務所貫徹始終地推動高質素專業工作至關重要。

### *普遍有待改進的地方*

4.3.2.2 於所查察的 11 間事務所中，7 間事務所在彼等的內部監控程序中識別的缺失數量遠小於我們在查察中識別的缺失數量。這令我們對彼等監察程序的有效性存疑。

4.3.2.3 此外，我們在所查察的 11 間事務所中的 10 間事務所，識別出有關監察程序的其他缺失。普遍缺失包括：

- a. 審查事務所質素監控制度的負責人為質素監控制度若干要素的負責人或其表現由質素監控制度負責人評核，該等安排可能損害審查人員的客觀性，並引起對審查人員的權威性的疑慮。
- b. 用於監察程序的程序性核對清單並無就監察程序的性質及範圍向審查人員提供充足的詳情及指引。
- c. 事務所對評估缺失的重大程度及釐定整體審計質素評級的指引不足。

### *我們的建議*

4.3.2.4 事務所應指派擁有足夠權威進行客觀審查的合適人員，作為彼等監察程序中的審查人員。此外，事務所應向彼等審查人員提供充足指引，確保事務所的政策及程序和已完成的項目得到一致的評核。

4.3.2.5 監察程序的審查人員應清晰記錄已執行的監察程序的性質及範圍。這包括他們評核事務所質素監控政策及程序的設計和實施是否符合《香港質量控制準則第

1 號》及受查察的項目是否按事務所的質素監控政策及程序和符合適用的專業準則執行。

#### 4.3.3 評價及補救所識別的缺失

4.3.3.1 事務所須評價及釐定監察程序中發現的缺失是否為系統性、重複性或屬重大，並需要立即採取補救措施。嚴謹的根本原因分析對於評價及釐定針對缺失根本原因的適當補救措施至關重要。

##### *普遍有待改進的地方*

4.3.3.2 於所查察的 11 間事務所中，8 間事務所未就內部及外部查察中發現的缺失進行根本原因分析，或即使已完成分析，所識別的根本原因及所建議的補救措施並不恰當或過於籠統。

##### *我們的建議*

4.3.3.3 事務所應對內部及外部查察中發現的缺失以及收到的投訴及指控進行嚴謹的根本原因分析，並釐定適當的補救措施以提高審計質素。

#### 4.3.4 處理投訴及指控

4.3.4.1 事務所必須建立明確的渠道讓其人員能夠提出意見及申訴而無須擔心遭到報復。倘事務所在調查投訴及指控期間發現事務所質素監控政策及程序的設計或操作存在缺失，彼等應採取適當的行動。

##### *普遍有待改進的地方*

4.3.4.2 與我們在 2021 年中期查察報告所載的發現一致，於我們查察的 11 間事務所中，有 5 間事務所並無建立明確的渠道讓個別人士提出意見及申訴。此外，該等事務所之中的三間並無進行全面的檢討，以識別所收到的投訴及指控是否顯示任何普遍及系統性缺失。

##### *我們的建議*

4.3.4.3 事務所應按照《香港質素控制準則第 1 號》的規定建立明確的舉報渠道。該等渠道應與及時徹底調查投訴及指控的流程相結合。事務所的根本原因分析應包

括內部及外部查察結果和調查結果。

#### 4.3.5 在事務所提倡以質素為核心的文化

4.3.5.1 以質素為核心的內部文化是否得以提倡，取決於事務所領導層強調所有項目的執行須達到高質素的定調。若此文化能有效提倡，事務所的高級管理層和項目團隊均會將審計質素視作為作出所有決策及營運事務的關鍵考量。於釐定表現評核、薪酬和晉升的政策中，展示事務所對審計質素有堅定不移的承擔，是會計師事務所孕育此文化的一個重要途徑。

##### *普遍有待改進的地方*

4.3.5.2 在所查察的 11 間事務所中，有 6 間事務所在審計合夥人及員工的表現評核、合夥人履任及員工晉升中並無考慮審計工作質素（包括內部或外部項目查察結果）或將之列為主要考慮因素。此外，彼等事務所中的五間事務所沒有為審計合夥人的表現評核建立正式的評核程序。

##### *我們的建議*

4.3.5.3 事務所應加強其政策及建立正式程序，而審計質素應為審計合夥人及員工的表現評核、審計合夥人履任及員工晉升程序的考慮因素。

#### 4.3.6 獨立性

4.3.6.1 核數師須具有獨立於其審計客戶的思維和行為，方能於不偏頗、無利益衝突且不受不當影響下作出結論。事務所必須設計政策和程序，使彼等、其人員或參與審計項目的核數師所聘用專家能夠識別獨立性問題並評估對其獨立性的整體影響（如有），包括相關威脅及防範措施。

##### *普遍有待改進的地方*

4.3.6.2 與我們 2021 年中期查察報告所載的結果一致，在所查察的 11 間事務所中，8 間事務所缺乏有效的監控措施監管個人獨立性確認書的填寫。常見缺失包括：

- a. 事務所並無備存其上市實體審計客戶的關連實體的完整清單，以使其專業人員可確定彼等是否符合適用的獨立性規定。
- b. 獨立性確認書並未涵蓋所有潛在衝突範疇，例如直系親屬及近親於審計客戶及其關連實體的財務利益，以及與審計客戶及其關連實體的業務關係。
- c. 未能有效監察確認書是否完成。
- d. 事務所沒有執行驗證程序以測試其人員的個人獨立性確認書中包含的資料是否準確。

#### *我們的建議*

4.3.6.3 事務所應加強有關其上市實體審計客戶及關連實體名冊的完整性和準確性的政策。彼等亦應積極監察其人員以及其直系親屬及近親是否遵從獨立性規定。

4.3.6.4 我們亦建議，事務所定期就其人員的個人獨立性進行抽查，以確保彼等遵守獨立性規定。事務所應清晰地傳達違反規定的後果，以強調獨立性的重要性。

#### **4.3.7 培訓**

4.3.7.1 事務所人員可以通過各種方法發展彼等的技能及能力，其中之一為參與適當程度的持續專業發展，例如培訓。事務所應制定有效的政策及程序，以確保其審計人員遵守持續專業發展的要求。彼等亦應提供必要的培訓資源及協助，使其審計人員能夠發展和保持所需的技能及能力水平。

#### *普遍有待改進的地方*

4.3.7.2 與我們 2021 年中期查察所載的發現一致，在所查察的 11 間事務所中，8 間事務所未有提供充足的內部培訓，或實施適當的監控措施以確保其審計人員接受由專業機構或培訓機構提供的相關外部培訓，從而建立及保持執行上市實體審計工作所需的技能及能力。

*我們的建議*

4.3.7.3 事務所應採取措施，以監察及協助其審計人員達致及保持所需具備的技能和能力。

**4.3.8 項目編備紀錄的可靠性、可查取性或可檢索性**

4.3.8.1 倘編備紀錄在事務所不知情的情況下更改、添加或刪除，或倘編備紀錄可能永久丟失或損壞，則項目編備紀錄的可靠性、可查取性或可檢索性可能會受到影響。有見及此，事務所應設計和實施監控措施，以避免未經授權更改或丟失項目編備紀錄。

*普遍有待改進的地方*

4.3.8.2 在所查察的 11 間事務所中，7 間事務所沒有或沒有足夠的監控措施以避免項目編備紀錄在歸檔後作出未經授權的更改或丟失。

*我們的建議*

4.3.8.3 事務所應重新評估及加強其政策和程序，以保持項目編備紀錄印刷存檔的完整性及管理項目編備紀錄的可查取性和可檢索性。目的是為了避免不必要的取出並將歸檔後的項目編備紀錄印刷存檔進行未經授權的更改或將之丟失的風險降至最低。

## 第五部分

### 有關 2020 年查察的最新情況

#### 5.1 2020 年查察的補救方案

- 5.1.1 誠如 2021 年中期查察報告所述，事務所必須進行根本原因分析並提交方案以應對我們對質素監控制度及選定項目查察中發現的缺失（**補救方案**）。補救措施包括但不限於加強質素監控政策和程序、改善審計方法、制定新的審計工具及指引，以及就我們在查察中發現的缺失向審計人員提供相關培訓。
- 5.1.2 我們已審閱 2020 年受查察的全部 18 間事務所提交的補救方案，並對其補救方案提供反饋。多間事務所在改進審計質素方面反應迅速並積極主動。
- 5.1.3 2021 年中期查察報告中載列與根本原因分析及補救方案相關的普遍有待改進的地方及觀察到的良好作業標準。我們收到積極的反饋，指我們分享從類似規模的事務所觀察到的良好作業標準很有見地及極具價值，有助核數師填補知識差距，並減少制定應對所識別缺失的補救措施所需的時間。
- 5.1.4 於 2020 年所查察的全部 18 間會計師事務所確認，彼等已完成補救方案中的補救措施。我們將於下次查察中評估該等補救措施的有效性。

#### 5.2 對有重大發現的項目的跟進行動

- 5.2.1 2020 年所查察的 27 個項目被評為「需要改進」或「需要重大改進」。考慮到該等項目中所識別的缺失的性質及重大性，我們將其中 16 個項目轉介予調查部，以使其考慮是否展開查訊及/或調查。該 16 個項目與財務報表可能存在重大錯報或在審計過程中存在重大缺失相關。
- 5.2.2 27 個項目中的 14 個之核數師須就我們從查察中識別的重大發現執行額外程序以獲取更多審計證據，評估是否有必要更改審計意見或進行前期調整，以糾正財務報表中的錯誤。

- 5.2.3 於執行額外的審計程序後，該等核數師確認毋須更改審計意見或進行前期調整。然而，於我們審閱彼等額外工作後，我們發現兩個項目團隊執行的進一步程序仍並未能提供足夠的審計證據以支持該等結論。我們已向調查部提供自該等兩個項目團隊獲得的額外資料以供其考慮。此外，我們會考慮對相關事務所進行進一步查察。
- 5.2.4 在第 5.2.1 節中提及的 16 個項目中的 8 個項目之核數師在我們查察後辭任核數師職務。他們被要求進行根本原因分析，以識別受查察項目的重大發現的根本原因。此外，我們鼓勵該等核數師與相關的審核委員會分享我們查察中識別的  
重大發現的資料，以便彼等能與繼任核數師就該等事項採取跟進行動。
- 5.2.5 在第 5.2.4 節提述的大多數核數師將其辭任歸因於彼等無法與管理層就審計費用達成協議以及資源不足。雖然彼等均認為資源不足為我們在查察過程中所識別的  
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術知識及經驗，監督及審閱不足等。
- 5.2.6 上市實體核數師必須了解到彼等乃為公眾利益服務，因此必須致力提供具質素的  
審計服務。事務所只有在其項目團隊有能力執行審計項目並具備必要的能力（包括時間及資源）時，方會接受其客戶關係及項目的任命。我們將會毫不猶豫地對未能滿足上述做法的事務所採取行動。
- 5.2.7 對於核數師於應對我們識別的重大發現時執行的額外程序及評估，我們觀察到  
以下良好作業標準：
- a. 獨立覆核員高度的參與，以確保所執行的額外審計程序的性質及範圍充足及  
適當地應對重大發現；
  - b. 部分核數師制定標準範本，有助項目團隊全面編備因應重大發現而執行的額  
外審計程序。項目團隊亦根據所執行的額外程序，評估並於範本明確記錄重  
大發現的財務影響。

## 第六部分

### 展望未來

#### 6.1 導言

6.1.1 本部分載列我們對會計師事務所實施新質素管理準則和識別及評估重大錯報風險的經修訂審計準則的指導性意見，以及我們就會計業界進一步改革的籌備工作。

#### 6.2 質素管理準則

6.2.1 誠如 2020 年年度查察報告第六部分所概述，事務所須於 2022 年 12 月 15 日前設計及實施新質素管理系統。我們監督上市實體核數師在過渡至新訂及經修訂的質素管理準則（**新質素管理準則**）的進展。於 2022 年 3 月 31 日，我們公佈有關上市實體核數師對新質素管理準則的實施進度之調查結果。調查結果摘錄新質素管理準則對不同類別事務所的預期影響、實施進度以及將要應對的關鍵挑戰。結果有助不同規模及性質的上市實體核數師將其進度與同業進行比較。調查結果可於財匯局網站上查閱。

6.2.2 調查結果亦促進財匯局的監督、政策及管治部監督香港會計師公會在向審計專業提供充分及時的培訓及適當指引方面的表現。我們將於 2022 年 9 月對所有上市實體核數師進行進一步的調查，以確定彼等能於 12 月 15 日遵從新質素管理準則作好準備並刊發結果。

## 6.3 識別及評估重大錯報風險的經修訂審計準則

6.3.1 《香港審計準則第 315 號 (2019 年修訂)》*識別及評估重大錯報風險* 將於 2021 年 12 月 15 日或之後開始的年度財務報表審計生效。此經修訂準則制定更嚴格的要求及提供詳細的指引，以推動核數師執行一致及有效的風險評估程序，為進一步審計程序的設計及執行提供基準。經修訂準則著重加強核數師因應不斷變化的環境了解實體、其環境及風險評估程序的方法，並強調核數師抱持專業懷疑態度的必要性。視乎實體的性質、規模及複雜性，新規定的實施可能需要一定的時間和努力。距離相關年度財務報表的審計不到一年，我們敦促事務所應開始對其審計方法識別和實施變更，並為項目團隊提供培訓，以確保彼等理解並遵從經修訂準則。

## 6.4 進一步改革

6.4.1 隨著會計專業的進一步改革，我們將從香港會計師公會接管對執業單位進行查察的職能。這將擴大我們目前對上市實體核數師完成的上市實體審計項目的現有職能。為肩負這個擴大的職能，我們將與香港會計師公會緊密合作，確保新職責將能順暢無縫地移交至財匯局。未來的會計及財務匯報局將會採取相稱原則執行規管工作。肩負這擴大職能不僅能提高監管效益，確保與國際做法一致，亦能推動會計專業的可持續發展。有關我們在新制度下有關查察的監管原則的詳細資料，請參閱我們關於進一步改革會計專業的溝通及諮詢文件，該文件可於財匯局網站上查閱。

## 附錄 1

### 我們的查察概述

#### 1.1 導言

1.1.1 我們的查察方法和方式與去年大致相同。下文概述查察所採用的方法及方式，包括如何進行查察、評價發現、評定審計質素評級及跟進行動。下文亦載述對查察職能的監督及與財匯局內部的合作。

#### 1.2 查察方法

1.2.1 財匯局負有查察上市實體核數師的責任並旨在監察並提升審計質素。查察著眼於上市實體核數師如何執行上市實體項目及該核數師質素監控制度的有效性，以確定該核數師有否符合適用專業準則、法律和法規。

1.2.2 不論上市實體核數師位於何處，財匯局有職責對所有上市實體核數師進行查察。倘財匯局有意查察內地核數師，將根據與監督評價局簽署之審計監管合作諒解備忘錄尋求協助。財匯局可以直接對境外核數師進行查察，亦可以依賴核數師所在地的監管機構進行查察。

1.2.3 就審計逾百間上市實體的核數師，財匯局每年對其進行查察，餘下的核數師則在每個三年查察週期內進行最少一次查察。然而，當任何跡象顯示某上市實體核數師存在潛在需要處理的風險，有關上市實體核數師可能會在下一個三年查察週期前被選定進行查察。

1.2.4 我們查察被選定會計師事務所的質素監控制度及若干上市實體項目。此等項目包括上市實體及上市集體投資計劃的審計、納入上市文件內的報告和根據香港聯合交易所有限公司《上市規則》所指的非常重大收購及逆向收購而納入上市通告內的報告。

- 1.2.5 財匯局在選定項目及每個項目的查察重點範疇時，會偏重於對審計質素構成較高風險的項目及範疇。所考慮的風險因素包括但不限於：
- a. 公眾利益實體的性質或主要業務；
  - b. 公眾利益實體在某些新興業務或市場中是否有重大營運；
  - c. 受到 2019 新型冠狀病毒大流行嚴重影響的行業的項目；
  - d. 存在審計挑戰及/或重大審計風險的範疇；
  - e. 項目合夥人或項目質素監控覆核員是否受調查或處分；
  - f. 核數師報告是否在其任命後不久出具；及
  - g. 公眾利益水平，如市值較大的上市實體和資本市場交易（例如首次公開招股）的審計項目。
- 1.2.6 我們亦於挑選程序中加入不可預測的元素，例如酌情或參照事務所內部監察結果而選定項目。
- 1.2.7 此外，於挑選項目過程中，我們與調查部互通資料，考慮調查部所收到的投訴或轉介及其財務報表審閱計劃的結果。
- 1.2.8 我們設有並不斷更新所有香港上市實體的數據庫。數據庫載有上市實體的業務及管治狀況、核數師的身份及其公開發佈的財務資料和核數師報告內的重要資料。於查察開展前，上市實體核數師須就每個上市實體項目提供更多特定資料。
- 1.2.9 我們按內部數據庫及自核數師取得的資料，識別出眾多項目中的審計質素風險因素，加權這些風險因素，並得出已篩選項目名單。已篩選項目名單中的每個項目均被單獨審視，以釐定最終的查察項目名單。
- 1.2.10 為維持客觀和不偏倚，每名查察員均須簽署確認書，聲明自己與受查察的事務所及上市實體項目沒有利益衝突。

### 1.3 存放於內地的審計工作底稿

1.3.1 根據香港聯交所資料顯示，於 2021 年 12 月 31 日，約 53%香港上市公司為內地企業，佔市值的 79%。此外，我們在 2021 年查察的 17 個核數師中，約有 80%的審計工作牽涉到內地審計工作。上述核數師對上市實體進行的審計合計佔市值為 89%。

1.3.2 為進一步提升我們作為獨立核數師監管機構的效能，能有效查察存放於內地的審計工作底稿對財匯局至關重要。在查察期間，我們與監督評價局就商討跨境項目的合作框架保持定期聯繫。在監督評價局的支持下，我們取得積極進展。我們亦透過定期的知識分享、資訊交流，並就共同關心的事宜與監督評價局持續緊密合作。

### 1.4 我們如何查察

1.4.1 我們的查察範疇涵蓋會計師事務所的質素監控制度及若干經選定的上市實體項目。

1.4.2 對質素監控制度的查察涵蓋該制度的設計、實際的操作及對上市實體項目的影響。我們評估會計師事務所的質素監控制度是否符合《香港質素控制準則第 1 號》。

1.4.3 質素監控制度的查察方式主要為與會計師事務所領導層及管理層討論，審閱會計師事務所須備存的編備紀錄及評價並測試會計師事務所的相關政策和程序。

1.4.4 對上市實體項目進行查察乃通過評估核數師有否遵守由香港會計師公會以及國際核數及核證準則委員會和國際會計師道德準則委員會等國際機構所頒布或根據上市規則指明的任何專業道德守則，或會計、核數或核證執業準則，或證券及期貨事務監察委員會或香港交易及結算所允許的可資比較標準。查察將透過審閱核數師須備存的編備紀錄，並與項目團隊展開討論的方式進行。

1.4.5 項目查察不會對所選項目的所有審計工作底稿進行審閱，查察亦不是為了識別所選定項目的所有弱點及/或缺失而設計。我們通常注重較複雜、較重大或對財務報表存有較高重大錯報風險的審計範疇。查察上市實體項目時，查察員著重達致結論時所作的關鍵判斷是否恰當及所得證據是否充足且適當。

## 1.5 評價項目審計質素及會計師事務所的質素監控制度

1.5.1 質素監控制度的查察發現代表會計師事務所的政策及程序存在重大缺失，以致未能符合或應用《香港質素控制準則 1 號》。我們亦按經驗及所見到的最佳作業標準提出建議，並就改進整體質素監控制度提出見解。此外，我們評價項目發現屬個別事件或屬系統性問題而須於整個事務所層面作出處理。

1.5.2 須注意事項是指不足以構成查察發現的缺失，惟會計師事務所應加以注意。我們會於查察最後階段與會計師事務所討論須注意事項，但此等事項不會載入查察報告中。

1.5.3 項目的查察發現是指在應用適用專業標準時本身已存在重大缺失，或可能與其他缺失一併構成重大缺失。不同的發現對審計質素帶來不同程度的影響。我們按缺失的性質及數量，以及導致這些缺失的事實和情況而判斷其重大性。

1.5.4 於查察結束時，我們考慮查察發現或查察發現的數量或性質的綜合影響，以評價項目整體審計質素及釐定其審計質素評級。

1.5.5 上市實體核數師的質素監控制度不會被評級，但我們會根據查察發現，對被選定進行查察的個別項目進行評級。每個項目的查察結果劃分為四類審計質素。此四類審計質素為：

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

# 為不盡人意的查察結果

1.5.6 值得注意的是，查察未必會對上市實體項目的所有審計工作底稿進行審閱，查察亦不是為了識別所選定項目的所有弱點及/或缺失而設計。因此，財匯局的查察報告不應被理解為對上市實體核數師的審計工作提供任何保證，或表明所選定上市實體的財務報表不存在查察報告中未指明的任何不實或虛假陳述。

1.5.7 我們就各項目的質素評級及所識別的事務所質素監控制度缺失與該事務所及其他事務所查察進行比較，作出校正，以確保一致性。每份事務所及項目查察報告於發出前，均由查察部主管覆核，或如有利益衝突，由行政總裁覆核，以確保所識別缺失及項目評級的質素和適當性。

1.5.8 我們於查察過程中，經常與項目團隊及核數師會面，以討論我們的發現。於查察結束前，我們會與核數師討論及確認項目中就每項發現的相關範疇所執行的程序的事實資料，使查察員可公平並準確地評估該項發現的重大程度及項目的整體審計質素。

1.5.9 於查察的最後階段，我們向每個接受查察的上市實體核數師發出查察報告擬稿，其中載有我們對該事務所質素監控制度及項目查察的發現、各查察項目的質素評級及釐定該質素評級的關鍵原因，以及觀察到的任何良好作業標準，向其提供合理機會就報告所載事宜表達意見。

- 1.5.10 在收到所有書面陳述或陳述截止日期已過時，查察員將考慮任何已提交的核數師陳述，並在查察報告最終定稿前，就該等陳述而可能修改報告擬稿。
- 1.5.11 核數師須對我們在查察其質素監控制度及項目時識別的缺失進行根本原因分析，並制定及執行計劃以補救該等缺失。核數師亦須評估項目查察的發現，並在有需要時執行進一步工作，以取得充分及適當的審計憑證支持其結論。我們會評價補救計劃方案，並與核數師討論及協定實施補救措施的時間表。我們亦可能查察及評價為補救有關質素監控制度及項目的重大發現而進行的額外工作及核數師取得的審計憑證，並於隨後的查察年度測試該等補救措施的有效性。

## 1.6 查察的後果

- 1.6.1 根據《財務匯報局條例》第 21H 條，財匯局可就查察報告採取一系列行動，包括：
- a. 要求該核數師採取措施或補救行動；
  - b. 進行進一步查察；
  - c. 在識別到可能存在執業方面的不當行為時就該核數師展開調查，例如上市實體核數師的工作上有所疏忽，從而導致財務報表可能存在重大錯報及/或出具不適當的審計意見；
  - d. 在有證據表明上市實體核數師作出失當行為下對其施加處分；及
  - e. 採取任何其他合適的跟進行動。
- 1.6.2 我們對被評為「需要改進」和「需要重大改進」的查察項目採取適當的跟進行動。如在查察過程中發現了《財務匯報局條例》中所定義的可能失當行為，個案可能會被轉介至調查部以採取適當行動。如有充分證據證明上市實體核數師存在失當行為，例如，清楚確定了有違反道德的情況出現，則可將個案轉介至紀律處分部以考慮處分。

1.6.3 倘若我們在查察中發現財務報表可能存在重大錯報及/或上市實體有欺詐的跡象，我們亦會與證監會分享有關資料，以便其考慮採取適當的跟進行動。

## 1.7 監督

1.7.1 我們的查察過程受到查察委員會及程序覆檢委員會適當程度的監督。

1.7.2 查察委員會就有關查察職能的事宜向董事局提供建議，成員包括具相關專業知識的董事和名譽顧問。委員會亦監督查察職能的工作，並應要求就評價個別發現、所查察項目的整體審計質素評級及我們對質素監控制度缺失的評估給予意見。

1.7.3 查察委員會亦會透過抽查已完成的查察個案，進行事後審閱，其目的是確保財匯局在查察程序中保持公平一致，適當行使其監管權力，並就查察部如何改進做法和程序提供建議。

1.7.4 財匯局程序覆檢委員會為香港特別行政區行政長官委任的獨立機構，提供外部制衡，旨在確保每項查察程序保持一致及遵從內部程序及指引。程序覆檢委員會在其 2021 年檢閱中審閱財匯局於 2019 年 10 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期間進行的三次項目查察及三次質素監控制度查察，並得出該等個案乃按照內部程序處理的結論。

1.7.5 鑑於查察程序涉及公眾利益，除查察委員會及程序覆檢委員會進行監督外，廉政公署亦已於 2021 年對查察職能的做法和程序進行詳細研究，以確保設有充足的反貪污措施。廉政公署得出財匯局已設有保障措施以減低潛在貪污風險的結論。

## 1.8 與監督、政策及管治部合作

- 1.8.1 我們與財匯局監督、政策及管治部討論查察的觀察，以便為財匯局的政策及管治舉措提供意見，包括處理審計市場的系統性問題，監督香港會計師公會就向核數師、審核委員會及其他持份者提供培訓及參考資料的表現。

## 附錄 2

### 詞彙

本詞彙提供本報告所用的簡稱的定義：

財匯局	香港財務匯報局
證監會	證券及期貨事務監察委員會
監督評價局	中華人民共和國財政部監督評價局



