



年度查察報告

2021年6月3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

电话：(852) 2810 6321

行政总裁的话

本人欣喜与大家分享本局的年度查察报告，报告包括我们首年查察上市实体审计的全年结果。本报告包括经我们查察的所有项目的重大发现及审计质素评级、评级的关键原因及我们对该等发现及评级的回应。本报告亦载列我们期望核数师能采取的行动，以应对我们识别的审计质素缺失，从而提高投资者及公众对上市实体财务汇报质素的信心。为提高透明度及促进公众对我们工作的了解，我们亦提供了有关我们查察方法的概览。



我们的发现及对核数师的期望

本局的查察发现并非有关上市实体财务报表的质素，亦不应被视为有关该等质素的问题。

我们的查察旨在评价被选的上市实体核数师所执行的审计项目质素以及有关核数师质素监控制度的有效性。财汇局于 2020 年完成 37 个审计项目以及 18 间上市实体会计师事务所的质素监控制度的查察。我们发现，在我们查察的上市实体项目中有 73% 或近四分之三需要作出改进或重大改进，因此有关质素远低于上市实体审计所要求的高标准。不论会计师事务所的规模大小，所有事务所均须采取有效措施应对该等发现，我们预期在采取适当措施后，审计质素可以明显改善。

我们的跟进行动

因此，对于我们要求各经查察会计师事务所提供的补救方案，我们将特别重视当中的根本原因分析的质素。我们预期该等分析将清楚显示补救方案如何尽快有效地应对有关原因及达致实质的质素改善。我们将与各事务所协议一个实行补救措施的时间表。

有关未能符合质素要求的审计项目及质素监控制度，我们正考虑该采取那些最为恰当的跟进行动去回应我们有关的发现，可能采取的各种跟进行动包括要求事务所作为补救的一部分采取特定行动，以及转介审计项目进行执法行动。

我们的发现的关键原因

查察项目审计质素评级的关键原因因为我们发现的重大缺失，与我们近期的中期查察报告所识别的缺失类型大致相同。最常见导致审计质素不佳的原因为缺乏足够专业怀疑态度。

在 37 个已完成查察的项目中，有 21 个（占 57%）在该范畴有一项或多项发现，由于该等发现的重大性，其个别发现对审计质素评级造成影响。我们亦在核数师对关键审计事项的回应及评价上市实体应用有关预期信用损失减值的会计准则等范畴发现重大缺失。

一个有效的质素监控制度对持续促进高质素审计至关重要，而我们查察项目的发现亦反映该等制度的缺失。我们发现的常见缺失与资源分配有关，尤其是有关监察合伙人及员工的工作量，以确保团队有足够时间进行高质素工作，以及提倡以质素为核心的内部文化。我们亦于 18 间事务所中发现 14 间的制度要素之设计，在应对会计师事务所及其人员的独立性提供合理保证上有所缺失。

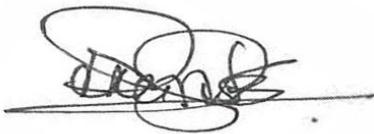
透明度

核数师对应对本报告载列的发现负有主要责任，而公开该等发现有助所有会计师事务所（包括本年度未经查察的会计师事务所）采取行动改进其质素监控制度的有效性，以及改善其执行审计项目的表现。我们会与我们监管的会计师事务所举行简介会，分享我们有关查察结果的见解，以及我们对他们的期望，以便他们在下个审计周期前采取所需行动。

审计委员会的角色

诚如我们在中期查察报告所载，审计委员会在监督上市实体财务汇报质素及就核数师履行高质素审计向核数师问责方面担当重要职责。我们继续促请审核委员会考虑本报告有关审计质素的发现，并就核数师有否适当应对该等事项及核数师在进行中的审计中如何解决该等事项提出质疑。我们亦促请审核委员会询问其核数师有关上市实体的审计有否经本局查察。我们已同意核数师向有关审核委员会分享本报告的若干资料（惟须对资料保密），并鼓励他们分享。

我们欢迎上市实体会计师事务所就我们的查察发现与我们进行建设性沟通，我们很高兴在首年查察感受到各会计师事务所希望改善其工作质素，并感谢他们配合我们的工作。



Marek Grabowski

行政总裁

目录

	页数
行政总裁的话	
第一部分 引言	1
1.1 本报告的目的	1
1.2 财汇局的查察职能	1
1.3 财汇局查察周期及选定受查察公众利益实体核数师	2
1.4 选定查察项目	2
1.5 查察工作情况	3
第二部分 整体审计质素	5
2.1 引言	5
2.2 查察结果及我们的回应	7
第三部分 我们的项目查察	12
3.1 引言	12
3.2 缺乏足够专业怀疑态度	15
3.3 测试日记账分录和其他调整方面的缺失	16
3.4 与关键审计事项有关的缺失	17
3.5 评价应用会计准则的缺失	18
3.6 核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失	19
3.7 编备记录不足	20
3.8 筹划不足	20
第四部分 我们的质素监控制度查察	22
4.1 引言	22
4.2 资源	22
4.3 提倡以质素为核心的内部文化	23
4.4 独立性	24
4.5 内部监察	26
4.6 评价及补救监察程序所识别的缺失	27

目录

第五部分 查察概述	28
5.1 引言	28
5.2 查察方法	28
5.3 存放于内地的审计工作底稿	29
5.4 我们如何查察	30
5.5 评价项目审计质素及会计师事务所的质素监控制度	31
5.6 查察的后果	33
5.7 监督	33
5.8 与监督、政策及管治部合作	34
第六部分 展望未来	35
6.1 引言	35
6.2 修订的会计估计审计准则	35
6.3 质素管理准则	35

第一部分

引言

1.1 本报告目的

1.1.1 本报告旨在阐述我们首年查察上市实体审计之最终结果。

1.1.2 本报告包括：

- 我们对查察项目的审计质素评级、评级的关键原因以及我们就查察结果对审计质素之影响的观察所得（第二部分）；
- 我们全年项目查察结果（第三部分）及质素监控制度查察结果（第四部分）；
- 我们查察方法概览及我们因应查察结果可能采取的监管跟进行动（第五部分）；及
- 我们会计师事务所实施新质素管理准则之指导性意见（第六部分）。

1.2 财汇局的查察职能

1.2.1 财汇局的使命是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。因此，执行高质素审计以及维持有效质素监控制度，对上市实体财务汇报生态系统至关重要，亦有助提升投资者信心，确保香港持续维持富竞争力的国际金融中心。高质素审计既须符合法律条文和精神，亦须符合专业准则。

1.2.2 财汇局作为香港上市实体核数师的全面及独立监管机构，具有法定职责及权力对上市实体核数师进行查察。我们的查察旨在评价被选的公众利益实体核数师所执行的上市实体审计项目质素以及有关核数师质素监控制度的有效性，和判断上市实体核数师是否遵从适用专业准则及法律法规要求。

1.3 财汇局查察周期及选定受查察公众利益实体核数师

- 1.3.1 我们按三年为一个查察周期进行查察。财汇局于 2019 年 10 月 1 日获授权对公众利益实体核数师进行查察。第一个查察周期由同日起至 2022 年 12 月 31 日。
- 1.3.2 本报告涵盖我们首个查察周期中的首个年度，即 2019 年 10 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日（**2020 年查察**）。该期间后，我们的查察年度为每个历年。
- 1.3.3 我们于每个查察周期至少对所有公众利益实体核数师进行一次查察。有鉴于审计多于 100 个上市实体（**类别 A**）的公众利益实体核数师于 2019 年 12 月 31 日共审计超过七成上市实体（占香港股票市场市值九成），于每个查察周期内，我们每年都会对类别 A 核数师进行查察。在每次查察，我们评价核数师质素监控制度的有效性，包括评价相关政策 and 程序，例如人力资源、道德要求和领导层就事务所审计质素职责。

1.4 选定查察项目

- 1.4.1 在查察年度内，我们对各公众利益实体核数师完成的若干公众利益实体审计项目进行查察。所选的项目数量视乎该公众利益实体核数师在该查察年度开始前的 12 月 31 日（即就 2020 年查察而言，于 2019 年 12 月 31 日）所审计的公众利益实体审计项目数量而定。对于类别 A 核数师而言，所选项目数量介乎三至五；对于审计介乎 10 至 100 个上市实体审计（**类别 B**）的核数师而言，所选项目数量为二；对于其他情况（**类别 C**）而言，所选项目数量为一。
- 1.4.2 虽然我们的资源使我们能够有效地进行查察及监察审计质素，以履行法定责任，但随着目前的经济环境有所改善，以及严格控制财政纪律的需求有所减少，我们希望能增加查察项目的数量和复杂程度。

- 1.4.3 项目的选择是基于相关风险，当中考虑我们已持有有关公众利益实体核数师及上市实体的资料，以及从被拣选受查察的公众利益实体核数师所取得的特定公众利益实体项目的资料。就 2020 年查察而言，由于获取存放于内地的审计工作底稿之合作协议有待落实，我们选定可于香港查察审计工作底稿的项目进行查察。
- 1.4.4 在 2020 年所查察之 38 个项目中的 23 个为类别 A 核数师的项目。由于我们正就举报者对其中一个项目的审计操守提出的指控展开工作，该项目查察尚未正式完成。因此，本报告所提供的资料未有涵盖该项目的审计质素评级及有关缺失和发现。
- 1.4.5 影响我们选定项目的普遍风险因素包括实体和/或核数师识别的重大判断和不确定性范畴，如资产减值、频繁转换核数师以及核数师是否发出非标准审计意见。
- 1.4.6 我们不会对所有工作底稿进行查察，而就每个查察项目的重点范畴进行查察。影响我们选定查察重点范畴的普遍风险因素包括所需的专业判断及专业怀疑态度、所应用会计准则的复杂性，以及有关账目结余对财务报表的重要性。

1.5 查察工作情况

- 1.5.1 查察员透过与核数师讨论以及审阅核数师所须备存的文档，以识别查察项目或质素监控制度中看似不符合相关要求的部分（**明显缺失**）。查察员分别与相关项目团队成员或公众利益实体核数师代表讨论明显缺失，以确定事实。这包括经讨论所识别惟未包含在所需文档内的任何证据。
- 1.5.2 查察员根据事实资料决定项目工作或质素监控制度有效性是否存在缺失，并考虑所识别的各种缺失对项目工作或质素监控制度有效性的重要性，及判断相关缺失是否单独或与其他缺失一并以致对审计质素产生重大影响。重大缺失将被列为发现。

- 1.5.3 查察员考虑项目查察发现的数量及性质，对各查察项目进行质素评级。
- 1.5.4 在每次查察过程中，查察员亦会留意项目工作或质素监控制度有效性的良好作业标准，以表彰及鼓励事务所或个别项目团队。
- 1.5.5 于查察最后阶段，我们向每个受查察公众利益实体核数师提供事务所查察报告。报告内容包括我们对该事务所质素监控制度及项目的查察发现、各查察项目的质素评级及其关键原因，以及观察到的任何良好作业标准。报告亦附有每个查察项目的查察报告。每份项目查察报告均包括我们的发现详情，亦可能包括观察到不构成查察发现的缺失或良好作业标准。
- 1.5.6 我们就各项目的质素评级及所识别的会计师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。
- 1.5.7 查察部门受查察委员会监督。查察委员会于每个查察年度选取若干查察个案，进行发出后复核。查察职能个案将于2021年由独立程序覆检委员会复核。程序覆检委员会将选取若干由2019年10月1日至2021年3月31日期间的查察个案，以确定相关个案是否按相关政策和程序处理。
- 1.5.8 我们的查察方法详载于本报告第五部分。

第二部分

整体审计质素

2.1 引言

2.1.1 下表列出于 2019 年 12 月 31 日，由不同类型及类别的核数师审计的上市实体项目数量及市值：

表 1 上市实体数量和市值及会计师事务所所处地

	事务所数量	经审计上市实体数量	经审计上市实体香港市值
香港	43	2,447	91.9%
- 类别 A	6	1,870	89.6%
- 类别 B	13	496	2.2%
- 类别 C	24	81	0.1%
中国内地	11	68	0.8%
境外	23	72	7.3%
总计	77	2,587	100.0%

2.1.2 我们每年除了对 6 间类别 A 核数师进行查察外，我们于 2020 查察年度亦选定 4 间类别 B 及 8 间类别 C 香港会计师事务所进行查察¹。

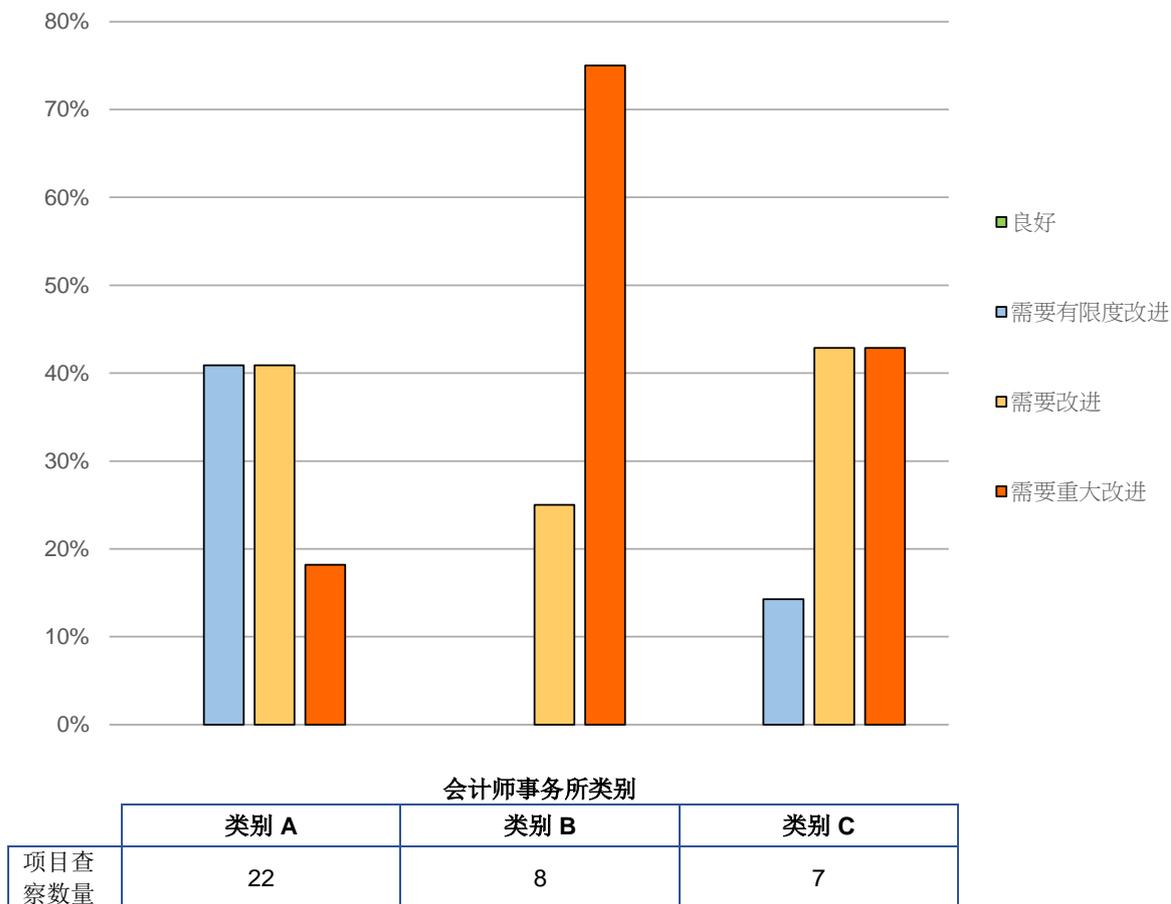
¹ 自 2019 年 10 月 1 日财汇局查察权力生效以来，其中一间本局最初选定进行查察的会计师事务所尽管已注册为上市实体核数师，却未完成任何上市实体项目。因此，本局选定另一间会计师事务所进行查察。

- 2.1.3 为避免选定尚未完成上市实体项目的核数师进行查察，以及确保在选定事务所及项目进行查察所需有关核数师委任的资料之准确性和及时性，我们在 2020 年 12 月刊宪并向所有香港及内地会计师事务所颁布指引，要求自 2021 年 2 月 1 日起，会计师事务所须于 7 个工作日内通知我们其核数师委任状况的改变。
- 2.1.4 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 2020 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，我们将根据与中华人民共和国财政部监督评估价局（**监督评价局**）签署之审计监管合作谅解备忘录，寻求协助。
- 2.1.5 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 7% 及香港上市实体数量约 3%。由于境外核数师在上市实体审计项目中所占比例相对较小，因此我们在 2020 年未有选定上述核数师进行查察。
- 2.1.6 2020 年的查察工作集中于香港会计师事务所及存放于香港的审计工作底稿。今后，我们打算与监督评价局就查察内地会计师事务所及存放于中国内地的审计工作底稿密切合作，并同时就在海外司法管辖区查察制定合作协议。

2.2 查察结果及我们的回应

整体查察结果

图表 1 按会计师事务所规模分类之项目查察结果

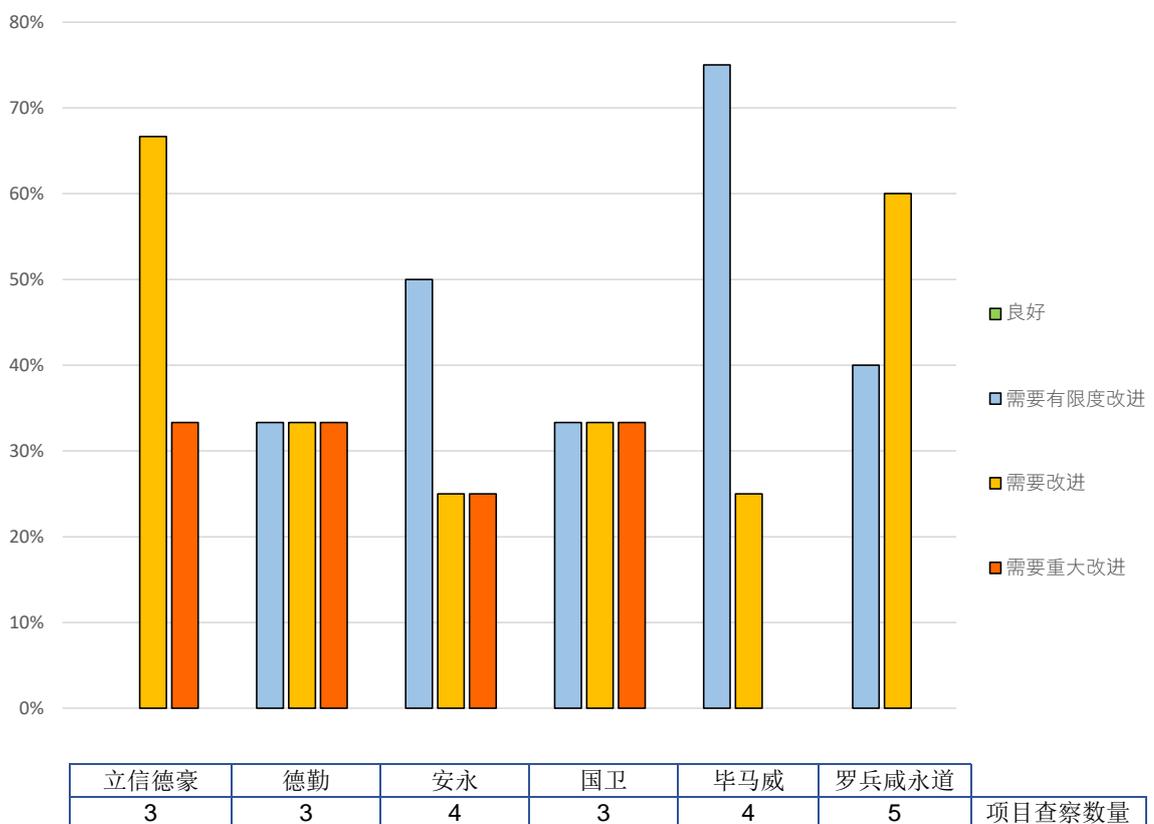


2.2.1 图表 1 列出按已查察项目的审计质素评级分类之百分比。在我们完成查察的 37 个项目中，只有 10 个（约 27%）被评为「需要有限度改进」，并符合我们对上市实体审计预期的标准。其余 27 个项目（约 73%）的审计质素则低于此标准，这显示出各类别的会计师事务所的审计质素均需作出重大改进。

2.2.2 图表 2 列出按 A 类会计师事务所已查察项目的审计项目质素评级分类之百分比。发布个别会计师事务所的审计质素评级可以提高事务所上市实体审计项目质素的透明度，也可以强而有力地激励事务所提高上市实体审计质素，从而增强公众对公众利益实体财务报表质素的信心。

A 类会计师事务所的查察结果

图表 2 A 类核数师的项目查察结果²



2.2.3 鉴于我们对每间会计师事务所所查察的项目数量相对较小，读者应审慎诠释如上所示各事务所所得的项目评级与他们之间的审计质素的差异意义。

² 该等会计师事务所为：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）。

2.2.4 A 类会计师事务所所审计的项目查察结果令人失望，当中只有一间事务所有 75% 查察项目仅需要「有限度的改进」。结果显示，该等为占市值 90% 的上市实体进行审计的会计师事务所之审计质素需要提高。

查察结果分析

2.2.5 分类为「需要改进」或「需要重大改进」的项目均属为不尽人意的查察结果，这些项目于重大审计风险范畴或关键审计事项应用专业准则方面均有一项或多项发现，或者有多项发现一并导致审计质素造成重大影响。

2.2.6 缺乏足够专业怀疑态度是导致审计质素不佳最常见的原因。在 37 个项目中，有 21 个（约 57%）在该范畴有一项或多项发现而且该等发现的重大性对审计质素评级造成影响。我们亦在核数师对关键审计事项的回应及评价上市实体应用有关预期信用损失减值的会计准则等范畴发现大量缺失。

2.2.7 反之，尽管有关编备记录不足和日记账分录测试的发现十分普遍，这些发现普遍对审计质素的评级影响较小。

2.2.8 这些影响审计质素的发现的性质与其他司法管辖区一致。尽管我们更常注意到这些发现，我们期望会计师事务所作出合适回应，以改进上述范畴的审计质素。

2.2.9 在日记账分录测试、关键审计事项的工作和披露，以及编备审计记录等范畴的缺失上，均可透过加强内部程序及会计师事务所的内部指引而作出改善。我们期望在适当的措施实施后，在上述范畴的发现数量将会减少。

2.2.10 同样地事务所能通过建立对应相关专业准则规定的模板和指引，并强制要求项目团队必须使用该等模板和遵守该等指引从而减少与使用核数师所聘用的专家之工作有关的缺失。

- 2.2.11 一个有效的质素监控制度可持续推动高质素审计。质素监控缺失将直接影响项目评级。会计师事务所在其资源管理方面包括有效监察合伙人和员工的工作量，及通过将绩效评估与会计师事务所的审计质素承诺挂钩，提倡以质素为核心的内部文化等关键范畴均需作出改进。
- 2.2.12 鉴于我们查察项目数量相对较小以及按风险去作出项目选定，查察结果未必代表整体市场审计质素。尽管如此，我们期望所有事务所将采取确切行动，以释除在我们查察所识别出审计质素受影响之范畴的疑虑。

事务所的行动

- 2.2.13 在所有个案我们均要求受查察的事务所识别导致缺失的根本原因，并制定合适的补救方案避免同类缺失再次发生。我们将评估其根本原因分析的质素和事务所提出的措施的恰当性，并与有关事务所商讨及协议其实行补救措施的时间表。
- 2.2.14 核数师须于 2022 年 12 月前实施香港近期采用的新质素管理准则。核数师在实施计划中须全面检讨质素监控制度。核数师能籍此机会加强推动持续高质素审计的监控及程序。
- 2.2.15 我们普遍发现事务所对我们在查察最后阶段讨论的意见和判断作出有建设性的回应。我们亦对事务所表达希望采取措施改善审计质素的意愿感到鼓舞。

财汇局的行动

- 2.2.16 财汇局正对审计质素不佳或质素监控制度有所缺失的核数师采取确切行动。
- 2.2.17 被评为「需要重大改进」的查察项目可能会被转介并采取执法行动例如调查和纪律处分。其他被评为需要改进的查察项目则视乎其发现之性质，亦可能会被转介。

- 2.2.18 我们可能考虑的其他行动包括执行进一步查察或要求核数师采取指定纠正行动。我们将持续跟进会计师事务所实施经协议的补救方案之进展，包括审阅或测试所采取措施的成效。倘核数师未能妥善纠正缺失，我们可能会要求核数师采取措施或纠正行动。若核数师如未有遵守，我们则可能采取执法行动。
- 2.2.19 为使事务所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。我们将在简介会分享就查察结果的见解，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。我们亦会在网上举办公众教育讲座告知更广泛持分者如财务报表编制者和公司董事有关审计质素事宜和最佳作业标准。
- 2.2.20 财汇局将在 2021 年第三季度致函所有上市实体核数师并罗列出下个审计周期的审计计划中应考虑的关键范畴。我们将分析核数师因应 2020 年查察中所识别缺失而进行根本原因分析的结果，并向核数师传达值得考虑的关键事项和该采取的行動。我们将再次于 2021 年查察中期刊发中期查察报告适时汇报我们的查察情况及提供相关的指导性意见，以就我们于工作中识别的普遍缺失提醒核数师，以便在其进行项目时采取适当行动。
- 2.2.21 我们将继续检讨用于我们选定项目的风险因素是否恰当，以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。

审核委员会的行动

- 2.2.22 审核委员会会透过监督核数师工作在财务汇报质素上担当关键角色。我们促请审核委员会在其对核数师工作制定目标并对核数师工作质素方面提出质疑时将我们的关键发现纳入考虑，并就核数师有否采取所需行动确保审计质素达标而提出质疑。我们亦促请审核委员会确保上市实体设有健全内部管治和足够资源以提供高质素的财务汇报。
- 2.2.23 财汇局将于 2021 年内向审核委员会颁布指引以确保审核委员会有效履行其财务汇报的职责和监督上市实体与核数师关系的评估以及核数师在上市实体的审计和非审计项目之表现。

第三部份

我们的项目查察

3.1 引言

- 3.1.1 以下各页的列表显示我们在关键范畴中有一项或多项发现的查察项目数量，并按会计师事务所每年完成的上市实体审计数目（表 2）及该等发现对审计质素评级的重大性（表 3）分类。表 2 包括我们中期查察报告所示比较总数（有关我们中期查察发现的分类详情，请参阅[中期查察报告](#)）。
- 3.1.2 我们并无查察全部项目中核数师就实体应用收入确认及预期信用损失减值准则，及使用核数师所聘用的专家工作的程序。因此，于各个该等有发现之范畴的相关项目总数少于三十七次的查察总数。
- 3.1.3 诠释下表资料时，**读者需注意，我们的发现并不代表有关已接受查察的财务报表存在重大错报**。反之，其代表审计工作于重要层面有所缺失，影响审计质素。

表 2 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/已查察的项目数量:				
	年度				中期 总数
	总数	类别 A	类别 B	类别 C	
缺乏专业怀疑					
- 持续经营	30 / 37 81%	16 / 22 73%	8 / 8 100%	6 / 7 86%	16 / 18 89%
- 资产减值					
- 商业理据					
- 舞弊					
测试日记账分录的缺失	21 / 37 57%	11 / 22 50%	6 / 8 75%	4 / 7 57%	10 / 18 56%
与关键审计事项有关的缺失	12 / 37 32%	5 / 22 23%	4 / 8 50%	3 / 7 43%	7 / 18 39%
评价应用会计准则的缺失					
收入确认					
- 主理人或代理人	12 / 26 46%	10 / 18 56%	0 / 4 0%	2 / 4 50%	9 / 12 75%
- 履约义务					
- 确认时间					
预期信用损失					
- 信用质素评估	11 / 20 55%	5 / 10 50%	4 / 5 80%	2 / 5 40%	5 / 13 38%
- 信用风险显著增加					
- 可收回性					
核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失	11 / 24 46%	7 / 17 41%	2 / 2 100%	2 / 5 40%	7 / 13 54%
编备纪录不足	25 / 37 68%	12 / 22 55%	6 / 8 75%	7 / 7 100%	14 / 18 78%

3.1.4 我们中期查察报告的比较总数已列示于上表，以阐明查察年度下半年的查察结果进展。

表 3 查察结果对审计质素评级的重要性

查察结果的发现	与发现有关的项目数量/已查察的项目数量:		
	总数	对审计质素评级有较大影响的查察发现	其他发现
缺乏专业怀疑	30 / 37 81%	21 / 30 70%	9 / 30 30%
测试日记账分录的缺失	21 / 37 57%	4 / 21 19%	17 / 21 81%
与关键审计事项有关的缺失	12 / 37 32%	9 / 12 75%	3 / 12 25%
评价应用会计准则的缺失			
收入确认	12 / 26 46%	4 / 12 33%	8 / 12 67%
预期信用损失	11 / 20 55%	9 / 11 82%	2 / 11 18%
核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失	11 / 24 46%	3 / 11 27%	8 / 11 73%
编备纪录不足	25 / 37 68%	0 / 25 0%	25 / 25 100%

3.1.5 倘查察发现本身已独立具备重要性，将对审计质素评级有较大影响。其他查察发现指严重缺失，将与其他缺失一并影响审核质素评级。

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的适当性和充足性的严谨评估。核数师应对有可能由错误或舞弊所引起错报的情况提高警觉，并严谨评估其审计证据。

在整个项目审计过程中，核数师抱有专业怀疑态度是十分重要的。有效地运用专业怀疑态度促使核数师获得评价错报风险所需的证据，据此安排其工作并评价其获得的证据，从而决定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，或者在评价审计证据时不够严谨，因而无法获取或恰当地评价所有构成审计意见的基础证据。当管理层的假设对编制财务报表具有重大影响，并存在较高的管理偏见或舞弊风险时，运用专业怀疑态度尤其重要。

3.2.1 综合全部查察项目，缺乏足够专业怀疑态度为最普遍的发现，亦因与其相关审计事项的重要性，对审计质素构成至重大影响。于所查察的三十七个项目中，三十个项目（81%）有一项或以上缺乏足够专业怀疑态度的情况。这些与缺乏运用专业怀疑态度有关的发现，对当中二十一个项目（57%）的审计质素评级构成重大影响。

3.2.2 于此范畴有发现并对审计质素评级有重大影响的二十一个项目中，近九成与重大风险范畴或关键审计事项有关，示例包括：

- 对管理层所采用的关键假设质询不足

尽管 2019 新型冠状病毒大流行对经济的影响为许多公司前景带来极大的影响，项目团队就评价管理层估算（包括用于持续经营和资产减值评估所用的现金流预测及折现率）时所作的假设是否合理一事，未有取得充足及适当的审计证据。

于数个查察项目中，管理层预测现金流时假设收入大幅增长及成本节省，而项目团队过于依赖管理层陈述为依据，甚至以此为唯一依据，并无严谨评价并质询管理层现金流预测是否实际及有否左证。

项目团队未有评价源数据（例如现金流预测所用的财务资料和过往预测不准的影响）是否可靠。

- 就复杂和不寻常交易的商业理据及相关舞弊风险未提出充分质询

我们发现部分项目团队未有持质疑心态，严谨质询交易的商业理据及性质，察觉当中或存在舞弊行为或牵涉关联方的不当资产挪用。

- 欠缺考虑相关事实及所得的证据，包括自相矛盾的证据

部分项目团队没有考虑于审计过程中或从上市实体公告等公开资料识别的减值迹象。

3.3 测试日记账分录和其他调整方面的缺失

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拟备财务资料时所作的其他调整的适当性。此规定的用意，在于尽管各实体的管理层于凌驾的风险各有不同，惟此风险无可避免，而此凌驾内部控制的做法在财务报表编制过程中经常被用于舞弊行为。

3.3.1 于所查察项目中，近六成项目于测试日记账分录方面有所缺失。当中四个项目于此范畴有多项缺失，整体显示项目团队的审计证据不足以支持结论。下记载列所查察多间会计师事务所的普遍缺失：

- 就实体特有的舞弊风险与须测试高风险日记账的识别准则的相互关系，未有拟备充足的编备纪录，以致核数师于审计程序中遗漏相关日记账。
- 未有评价审计程序所涵盖的日记账分录是否完整。

- 项目团队即使判断日记账分录具有舞弊风险迹象，却没有对金额低于随意阈值的日记账分录进行测试。这或导致核数师无法辨别出通过处理多个日记账而造成的虚假日记账分录。尽管这些日记账分录个别并不重大，但汇总起来可能重大。
- 未就所选日记账分录及所作的审计工作细节备存充足编备纪录，例如所选日记账分录的整体细节及所检查左证文件的详情。

3.4 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上市实体的了解、重大管理层判断，以及核数师如何应对最重要审计范畴之价值。

- 3.4.1 于所查察的项目中，约三分之一出现与关键审计事项有关的重大缺失，当中 75% 的发现被评估为对审计质素造成重大影响。此范畴的发现大致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。此范畴的缺失或会引致核数师误以为已取得作出结论所需的充足及适当证据，因而令核数师报告欠缺充足的理据。此范畴的发现很可能对查察项目的审计质素评级造成重大影响。
- 3.4.2 对审计质素评级没有直接影响的发现一般关乎核数师遗漏或未充分说明为何认为某事为关键审计事项，或于审计工作中如何处理关键审计事项。

3.5 评价应用会计准则的缺失

如果未能充分获得适当证据以证明上市实体已适当应用财务报告准则的要求，则可能导致核数师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

3.5.1 于收入确认属查察重点范畴的项目中，46%项目团队未有充分评估相关实体有否适当应用《香港财务报告准则第 15 号》*客户合约之收入*。

3.5.2 所见重大缺失范畴包括：

- 实体在交易中属主事人或是代理人
- 辨认单独履约义务
- 收入确认的时间

3.5.3 范畴内其他发现包括：

- 未充分评价管理层对《香港财务报告准则第 15 号》所定组合法的应用
- 未执行充足审计程序测试保证的准确性和完整性
- 未有评估寄售安排会计方法的恰当性

预期信用损失

3.5.4 尽管不少上市实体已是第二年应用《香港财务报告准则第 9 号》*金融工具*，惟我们发现核数师一般对评价管理层评估金融资产预期信用损失上有困难。我们发现，所查察的相关项目中 55%于此范畴有一项或以上的发现。我们亦注意到受审计实体的非核心业务若牵涉放债业务，则项目的审计工作质素需要最大的改进。由于核数师经常将此范畴定为关键审计事项或重大风险，所以在 11 个被识别为有重大缺失的项目中，有 9 个项目主要因此范畴的发现影响其整体审计质素评级。对审计质素评级构成最重大影响的发现包括：

- 对实体识别信贷风险的显著增加和贷款及应收款项的阶段分类，未设充分或适当审计程序

多个项目的核数师没有适当地理解及评价实体识别信贷风险的显著增加和贷款及应收款项的阶段分类。核数师亦未有评价管理层推翻金融资产的逾期超过 90 日不会违约的假设是否得宜。

- 未充分质询管理层对应收款项信贷质素的评估

有项目团队单以管理层对应收款项信贷质素的评估为依据，未有进行妥为充足和独立的评价。

- 未有质询放债交易的商业理据及性质，包括考虑可能的关联方关系。

3.5.5 范畴内其他发现包括：

- 对过往损失概率及交易对方违约时所造成的损失金额（亦称为违约损失率）的评估未设充分审计程序。
- 未考虑实体如何厘定对日后经济状况的预测。

3.6 核数师在使用所聘用的专家之工作的缺失

核数师可能会聘用会计或审计行业以外的专家来进行其他范畴的工作，以作审计证据之用。此范畴的缺失可导致核数师过度依赖专家工作，导致核数师误认为有充分适当证据作出结论。

- 3.6.1 于所查察项目中，我们发现 46%的项目在使用所聘用的专家之工作有所缺失。此范畴的发现与中期查察报告相符，以及关乎项目团队未有评价所聘用的专家之工作范围及所执行程序是否足够。

- 3.6.2 多个项目团队未有评价并执行额外程序处理核数师专家所作出的免责条款，因而过分依据所聘用专家的工作，导致项目团队作出结论所依据的审计证据不足。
- 3.6.3 我们亦发现有多项重大缺失关乎核数师未有与所聘用的专家议定各自的工作范围及特定程序。此外，我们发现多间会计师事务所未有订立内部政策或指引规管项目档案中记录专家工作的范围。

3.7 编备记录不足

编备审计记录是证明审计工作已适当筹划和执行的证据，包括记录所执行的程序、所得的审计证据以及核数师得出结论的依据。编备审计记录能使核数师对其工作负责，促使审计工作得以适当进行。

- 3.7.1 于近七成所查察项目中，项目团队没有就作出结论时所考虑事宜或所执行的审计程序细节充分编备记录。然而，此等发现未必反映项目团队于这些范畴未有获得充足和适当的证据。尽管此等发现大多不会对个别审计质素评级造成重大影响，惟显示项目合伙人及项目质素控制复核员未作有效复核。

3.8 筹划不足

筹划审计涉及制定项目整体审计策略，以将审计风险降至可接受低水平。及早筹划有助核数师及早识别潜在审计风险，并作出适当的应对，是达致高质素审计的重要因素。

- 3.8.1 尽管我们没有将此范畴纳入重大发现的列表，我们发现因核数师较迟受委任或组织不善而导致审计筹划时间较短的项目，其审计质素一段较差。

- 3.8.2 会计师事务所应确保有充足的时间和相关资源，以有效筹划并执行审计工作。倘若会计师事务所临近财务报表日或之后方考虑接受委任，则此事尤为重要。若时间及资源不足以提供高质素的审计工作，会计师事务所应谢绝被委任。
- 3.8.3 会计师事务所亦应确保筹划工作的主要范畴能准时完成，并于过程中有项目团队资深成员适当的参与。

第四部份

我们的质素监控制度查察

4.1 引言

有效的质素监控制度促进一致和高质素的审计。该制度应能合理地保证会计师事务所及其人员遵从专业准则、适用规例及法规，且事务所或项目合伙人出具适当报告。

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*及其他相关准则的要求，找出和分享良好作业标准，并提出改善建议。

4.1.1 下文载述我们于 2020 年所查察的十八间会计师事务所时最常见的发现及相应改善事务所质素监控制度的建议。发现一如我们中期查察报告所述，乃关乎资源、提倡以质素为核心的内部文化及独立性。此外，我们于查察事务所过程中亦识别有关内部监察的缺失。

4.1.2 诚如项目查察结果所示，于所查察的三十七个项目中，二十七个项目（73%）质素水平低于所需。项目发现反映会计师事务所质素监控制度的优劣，我们预期事务所均能考虑此部分所描述的质素监控措施，评估是否须制订计划以改善或补救我们所见的事宜，以提升审计质素。此外，我们鼓励核数师主动与审核委员会讨论相关发现，以使其能于监督审计程序中考虑这些发现。

4.2 资源

4.2.1 诚如项目查察结果所示，较差的审计质素一般源于审计工作筹划时间不足，或项目合伙人或项目质素控制复核员于审计关键阶段未有参与。合伙人和员工须有适当的时间及资源，方能筹划并执行具效率的审计。

普遍有待改进的地方

- 4.2.2 会计师事务所须设有效工具以监察合伙人和员工的工作量，以确保项目团队有足够时间执行高质素的工作；此乃事务所要务，惟所查察十八间事务所中，九间并未备有有效监察工具。

良好作业标准

- 4.2.3 我们注意到部分会计师事务所设有有效程序监察合伙人和员工的工作量，包括当人员工时超越既定工时，系统向业务部门主管发出警示，以便其作出适当的行动，确保该人员有足够时间执行高质素的审计工作。
- 4.2.4 我们注意到三间事务所采取了良好作业标准，积极制定并监察项目关键阶段的预计完成日期，以确保项目合伙人及项目其他人员在早期的参与；关键阶段包括筹划、完成关键审计程序和项目质素控制复核。

我们的建议

- 4.2.5 会计师事务所应实施有效程序，以监察工作量并促使合伙人适时充分参与各个项目的关键阶段。

4.3 提倡以质素为核心的内部文化

- 4.3.1 以质素为核心的内部文化是否得以提倡，取决于会计师事务所管理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在营运事务所及作出日常决策关键的考虑和首要的承诺。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，是孕育此文化的一个重要途径。

普遍有待改进的地方

4.3.2 诚如中期查察报告所载发现，合伙人的表现评核经常以审计质素以外的因素如业务发展为主，显示高级管理层视业务发展优先于审计质素。于十八间所查察会计师事务所中，十间并未于审计合伙人的表现评核及履任评估中考虑工作质素或将之列为主要考虑因素。我们也发现多间事务所于表现评核中，漠视或对纪律处分及内外项目查察结果轻描淡写。

良好作业标准

4.3.3 部分会计师事务所作业良好，以表现评核及薪酬政策强调人员须着重质素，包括：

- 审计质素为审计合伙人表现评核中唯一考虑因素或极少数考虑因素中的一项。
- 规定合伙人或总监候选人须于近期内部查察中取得令人满意的评级，方能履任。
- 于合伙人履任评估加入审计质素为独立考核项目。

我们的建议

4.3.4 会计师事务所应重新评价并加强规管审计合伙人的表现评核及合伙人候选人履任评核的政策，以确保适当提倡以质素为核心的内部文化，提升工作质素。

4.4 独立性

4.4.1 稳健的专业操守架构，是有效质素监控制度的关键，当中包括保持独立性的监控措施。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。此事亦关乎核数师评估向审计客户提供非审计范畴的服务所涉及的威胁及防范措施、评估该等威胁对独立性的整体影响（如有）。于所查察十八间会计师事务所中，十四间会计师事务所于用以提供事务所、其人员或参与项目的核数师专家合理保证之独立性的政策及程序上有所缺失。

普遍有待改进的地方

人员独立性

4.4.2 于所查察十八间会计师事务所中，十间缺乏有效的监控措施监管个人证券投资的记录及个人独立性确认书的填写。普遍缺失包括：

- 事务所没有有效监察这些资料是否按时编制备记录、确认书是否按时填妥。
- 事务所没有要求人员申报其直系亲属及近亲于审计客户及其关联实体的经济利益及业务关系。
- 事务所没有作出检查，以测试个人投资或独立性确认书的资料是否准确。

我们的建议

4.4.3 会计师事务所应加强规管个人独立性的监控措施，并积极监察其人员是否遵从，包括其直系亲属及近亲的独立性。

4.4.4 我们另建议会计师事务所对个别人员定期检查其个人独立性，以确保他们遵守独立性规定，并清楚传达违反规定的后果，以强调独立性的重要。

识别并评价会计师事务所与审计客户及其关联实体的关系

4.4.5 于所查察会计师事务所中，十间（包括审计大量上市实体项目者）未就判断事务所网络内的事务所是否独立于上市实体客户，设立有效的工具及程序记录事务所与审计客户及其关联实体的关系。

我们的建议

4.4.6 会计师事务所应实施健全程序及采用有效工具，以就其与上市实体客户及其关联实体的关系有效地备存最新及完整的记录。

合伙人轮任

- 4.4.7 为将熟悉性威胁及自身利益威胁降低至可接受水平，《专业操守守则》规定，上市实体审计项目合伙人、项目质素控制复核员等主要审计合伙人须于七年后轮任，轮任后须经过冷却期。
- 4.4.8 于所查察会计师事务所中，一半的会计师事务所（尤其是类别 B 及类别 C 的会计师事务所）未设有效监控措施监察主要审计合伙人轮任。部分事务所未有备存主要审计合伙人参与上市实体项目的完整记录，亦有部分未有就 2019 年生效的财务报表审计项目冷却期延长的规定更新其政策。

我们的建议

- 4.4.9 会计师事务所应备存主要审计合伙人参与上市实体审计时期的完整记录，并制订有效监控措施，以防合伙人违反轮任规定。事务所应确保主要审计合伙人轮任政策符合《专业操守守则》。

4.5 内部监察

- 4.5.1 会计师事务所须设立监察程序，以提供合理保证有关质素监控制度的政策及程序適切恰当并行之有效。监察程序涵盖持续审视事务所质素监控制度的成效，包括定期查察每名项目合伙人最少一个由其执行的已完成项目。

普遍有待改进的地方

- 4.5.2 我们共查察五个被会计师事务所内部监察程序复核的项目，且这些项目的审计质素均被内部覆检评为令人满意。然而，该五个项目（包括大型国际网络内的事务所的项目）均于审计质素方面存在重大缺失，被我们将评为「需要改进」或「需要重大改进」。我们要求该等事务所检讨审计质素评估中重大差异的原因，包括其项目查察的工作范围、监察制度架构、内部覆检人员的经验及能力。

我们的建议

- 4.5.3 会计师事务所应评估内部监察程序的设计及资源是否充足，以确保该程序为事务所质素监控的成效提供合理保证。

4.6 评价及补救监察程序所识别的缺失

- 4.6.1 会计师事务所须评价内部监察缺失的根本成因，并厘定适当补救措施，方能提高质素监控制度的成效，改善审计质素。若会计师事务所在分析成因时不够仔细或彻底，回应则很可能只是治标不治本，难免重蹈覆辙。

普遍有待改进的地方

- 4.6.2 所查察会计师事务所中，六间未就内外查察所找出的缺失分析根本成因，或即使有作分析，所找出的成因及所建议的补救措施并不恰当或未有实行。

我们的建议

- 4.6.3 会计师事务所应周全分析缺失的根本成因，以制定并实行适当的补救措施，改善质素监控制度。

第五部份

查察概述

5.1 引言

5.1.1 为便于读者理解我们的工作，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务汇报局内部的合作。

5.2 查察方法

5.2.1 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进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。

5.2.2 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（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。

5.2.3 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。此外，当有迹象显示审计质素可能承受风险并需要作出应对时（例如接获投诉或转介），我们亦可随时对有关核数师或上市实体项目进行查察。

5.2.4 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反向收购而纳入上市通告内的报告。

5.2.5 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。

- 5.2.6 多项因素会影响审计质素的风险。风险因素或关乎整体经济状况、上市实体的管治及内部控制、业务所处的经济环境、更换核数师的频率及原因或可能需要核数师于进行相关审计工作及评估其结果而作出重大专业判断的地方，例如根据相关财务报告准则要求对上市实体财务报表各范畴作出重大不确定或复杂的估计的审计工作。风险因素亦可关乎核数师质素监控制度的有效性。
- 5.2.7 我们亦于挑选程序中加入不可预测的元素，例如酌情或参照会计师事务所内部监察结果而选定项目。
- 5.2.8 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。
- 5.2.9 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资料。
- 5.2.10 我们按内部数据库及自核数师取得的资料，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。
- 5.2.11 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会计师事务所及上市实体项目没有利益冲突。

5.3 存放于内地的审计工作底稿

- 5.3.1 根据香港联交所资料显示，于 2020 年 12 月 31 日，约 52% 香港上市公司为内地企业，占市值超过 80%。此外，我们在 2020 年查察的 18 个核数师中，约有 70% 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超过 90%。

- 5.3.2 鉴于该等上市公司对香港资本市场的重要性，让财汇局提取存放于内地的审计工作底稿进行查察，具有重要战略意义，将进一步提高我们作为独立核数师监察机构的成效。
- 5.3.3 财汇局和监督评价局在 2019 年签署的谅解备忘录以双方对等监管为基础，达成相互依赖。谅解备忘录亦有利于我们取得存放于内地的审计工作底稿，以进行调查。财汇局在 2020 年 12 月取得第一份于内地进行审计工作的工作底稿，以供调查用途，可证明财汇局根据谅解备忘录与监督评价局展开有效跨境合作。
- 5.3.4 在 2020 年，财汇局举行正式联络会议，并与监督评价局定期就合作协议展开对话，以取得存放于内地的审计工作底稿作查察用途。尽管因 2019 新型冠状病毒大流行，工作安排改变、内地实施入境及出行限制，以致拖慢讨论进展，但在监督评价局支持下，已取得重大进展。
- 5.3.5 在有待落实相关讨论前，我们在 2020 年对可于香港查察审计工作底稿的项目进行查察。然而，我们亦首次向监督评价局提出若干初步请求，就取得少数上市实体项目存放于内地的审计工作底稿寻求协助。

5.4 我们如何查察

- 5.4.1 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。
- 5.4.2 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》*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*。
- 5.4.3 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记录及评价并测试会计师事务所的相关政策和程序。

- 5.4.4 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记录，并与项目团队展开讨论的方式进行。
- 5.4.5 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。

5.5 评价项目审计质素及会计师事务所的质素监控制度

- 5.5.1 会计师事务所的质素监控制度的成效不会被评分。对被选定进行查察的个别项目，我们会根据查察发现进行审计质素评分。
- 5.5.2 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。
- 5.5.3 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。
- 5.5.4 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。

5.5.5 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。在判断查察发现的重大程度或项目整体审计质素的评级时，我们或会向财汇局名誉顾问团及查察委员会成员征询意见。

5.5.6 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

5.5.7 即使项目被评为类别 3 或 4，亦未必代表其财务报表存在重大错报，而是存有一项或多项发现对整体审计质素造成重大影响。项目被分类为不尽人意亦或显示会计师事务所没有充足的审计证据支持其财务报表的结论。

5.5.8 我们于查察过程中，经常与项目团队及会计师事务所会面，以讨论我们的发现。于查察结束前，我们会与会计师事务所确认项目中就每项发现的相关范畴所执行的程序的事实性资料，使查察员可公平并准确地评估发现的重大程度及项目的整体审计质素。

5.5.9 于查察最后阶段，我们会将注明日期的查察报告拟稿送交会计师事务所，并给予事务所机会就我们的评估作出回应。当查察员收到事务所的书面回复或查察员所订明的回复时限届满时，查察员可修订报告拟稿，制定查察报告。

5.5.10 会计师事务所须以书面回复，覆函附带就查察报告所指有关质素监控制度的有效性及每个项目工作的补救方案。我们会评价补救方案的措施是否恰当，并与事务所讨论及议定完成补救措施的时间表。我们亦或会于以后的查察年度审阅或测试此等补救措施的成效，以决定是否须有更多跟进行动。这些跟进行动包括对会计师事务所或特定项目作进一步查察。

5.6 查察的后果

5.6.1 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：

- 要求会计师事务所采取措施或补救行动；
- 进行进一步查察；
- 透过展开调查或施加纪律处分来采取执法行动；及
- 采取财汇局认为合适的任何其他跟进行动。

5.6.2 就查察项目而言，如果财汇局确定核数师的审计工作有损公众利益或有理由就此提出疑问（例如核数师对审计工作有疏忽或未能应用专业标准），将采取执法行动。鉴于导致该评级的应用相关专业标准缺失可能有重大影响，因此将考虑对第 4 类评级项目采取执法行动。第 3 类评级项目将视乎查察发现的性质，可能考虑采取执法行动。

5.7 监督

5.7.1 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。

5.7.2 查察委员会亦会透过抽查已完成的查察个案，就查察职能的工作进行刊发后年度审阅，并向董事局汇报其发现及建议。

5.7.3 此外，财务汇报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，旨在确保财汇局能公平决策，依循正当程序，并正当运用其监管权力。就财汇局规管履行其监管职能时所采取行动及作出决策的内部程序及运作指引是否充分，委员会会加以检讨并提出意见。委员会将于2021年检阅财汇局查察程序的首年应用。委员会每年向财政司司长提交报告。

5.8 与监督、政策及管治部合作

5.8.1 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及向审核委员会和其他持份者提供指引。

第六部份

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经修订会计估计的审计准则和新质素管理准则的指导性意见。

6.2 修订的会计估计审计准则

6.2.1 《香港审计准则第 540 号 (修订) 》*审计会计估计和相关披露*已对于 2020 年 12 月 31 日或之后结束的财务报表审计生效。此修订对审计会计估计制定了新规定，专注于导致会计估计重大错报风险的成因，以作出适当的应对。经修订准则更强调核数师须抱有专业怀疑态度。项目团队应紧慎地遵守该经修订准则，而该准则的应用亦将为我们 2021 年查察重点之一。

6.3 质素管理准则

6.3.1 于 2020 年 12 月，国际审计与鉴证准则理事委员会通过用以替代现时一系列质素管理准则的一套三项新订及修订的质素管理准则。于 2021 年 4 月，香港会计师公会采用质素管理准则及发布以下同等的新订及修订质素管理准则：

- 《香港质素管理准则第 1 号》*会计师事务所对执行财务报表审计或审阅或其他鉴证或相关业务服务实施的质素管理*；
- 《香港质素管理准则第 2 号》*项目质素复核*；及
- 《香港审计准则第 220 号 (修订) 》*对财务报表审计实施的质素管理*。

6.3.2 《香港质素管理准则第 1 号》、《香港质素管理准则第 2 号》及《香港审计准则第 220 号 (修订) 》(统称**质素管理准则**) 的制定旨在：

- (i) 要求会计师事务所设计、实施及执行质素管理系统（**质素管理系统**），以管理会计师事务所执行的项目质素；
- (ii) 厘定项目质素复核员之任命及职责；及
- (iii) 厘定核数师在财务报表审计工作层面的质素管理方面之具体职责，以及项目合伙人之相关职责。

6.3.3 会计师事务所须于 2022 年 12 月 15 日或之前设计并实施符合《香港质素管理准则第 1 号》的质素管理系统。《香港质素管理准则第 2 号》及《香港审计准则第 220 号（修订）》亦于 2022 年 12 月 15 日生效。

质素管理准则的主要变动

6.3.4 《香港质素管理准则第 1 号》取代了我们现时评价会计师事务所质素监控制度的有效性的准则，《香港质素控制准则 1 号》。

6.3.5 《香港质素管理准则第 1 号》引入以风险为本的营运方针，着重于实现审计质素目标。会计师事务所须识别及评估阻碍实现该等目标的风险。因此，会计师事务所须设计及实施措施以应对该等影响质素的风险。

6.3.6 新准则引入以下内容：

- 提升会计师事务所领导层的职责及问责性 - 强化会计师事务所领导层对维持质素管理系统至关重要的概念。领导层应负责制定政策及程序，对质素管理系统进行严格的监察及测试，并及时且有效地纠正所发现的缺失；
- 加强沟通 - 要求会计师事务所制定政策及程序，以识别出需要改动质素管理系统的信息。为达到此目的，新准则亦强调使用信息系统及确保会计师事务所内外信息交流持续不断；及
- 提升所需资源的要求 - 扩大运行质素管理系统及执行项目时所需的资源。

- 6.3.7 《香港质素管理准则第 2 号》是一个全新的准则，厘定需要项目质素复核的项目范围、出任项目质素复核员资格的标准，以及项目质素复核员就项目质素覆的执行及编备纪录上的责任。
- 6.3.8 《香港审计准则第 220 号（修订）》厘清并提升了于项目层面上有关质素管理的主要要素。
- 6.3.9 质素管理准则引入了于应用上富有适应性的概念 - 即质素管理系统的应用以及项目质素复核的性质、时间及范围将取决于会计师事务所及其项目的性质及情况，采用一套适合会计师事务所规模及复杂程度而制定的质素管理准则。
- 6.3.10 质素管理准则成功落实的关键，有赖管理层投入大量时间和精力。因此，我们促请各会计师事务所着手筹划实施质素管理准则。

我们对质素管理准则的回应

- 6.3.11 财汇局将更新其查察方法，以配合质素管理准则。我们质素管理系统查察的重点将移向会计师事务所如何识别阻碍实现质素目标的风险、应对该等风险而设计及实施的措施，以及会计师事务所如何监察及评估质素管理系统的整体设计和运作情况。此外，在我们 2021 和 2022 查察中，我们将会评价核数师实施《香港质素管理准则第 1 号》的进度。