

2022年度调查报告

调查

2022年10月20日



关于会计及财务汇报局

会计及财务汇报局(会财局)是根据《会计及财务汇报局条例》成立的独立机构。作为会计专业独立监管机构，会财局将履行作为行业倡导者的角色，致力于引领香港会计行业，通过有效监管，持续提升专业质素，从而有效地保障公众利益。

如欲了解更多会财局的法定职能，请浏览：www.afrc.org.hk。

联系我们

电邮：general@afrc.org.hk

电话：+852 2810 6321

前言

我们欣喜与大家分享本局第二份年度调查报告，涵盖截至2022年3月31日止十二个月报告期。本报告旨在提醒上市实体的管理层、审计委员会及其核数师，我们在调查及查讯过程中所发现或察觉到的上市实体财务报表不遵从事宜及核数师失当行为的常见例子。

本报告亦概述会财局本年度调查及查讯职能的工作情况以及我们来年的计划。

本年度我们收到指控潜在失当行为或不遵从事宜情况的报告大幅增加，尤其是来自举报人及其他监管机构的报告。这表明公众对会财局作为核数师独立监管机构采取监管行动的信心。此外，我们亦已开始接受查察职能转介的调查及查讯。

大幅增加的报告及转介导致本年度展开更多调查，当中涉及重大公众利益的复杂事宜。此外，我们亦积极确保财务报表编制者对财务汇报不遵从事宜承担责任，展开的查讯因而有所增加。为提高我们监管行动的透明度，我们就展开涉及重大公众利益的调查及查讯作出公布，以维持公众对金融市场及核数师独立监管的信心。

如首份调查报告所述，员工空缺及新型冠状病毒疫情带来的不利影响形成个案积压。我们已采取若干措施精简程序及优先运用资源处理个案。鉴于收到的报告和展开的调查及查讯数量大增，个案积压的情况对正运用相同资源的我们来说仍是一大挑战。

未来一年，我们将增加人力资源，并继续改善程序进一步提升效率，解决积压的个案，同时增强处理涉及重大公众利益新个案的应变能力。

上市实体财务报表的潜在及实际不遵从事宜

编制高质素的年度及中期财务报表为上市实体的董事局、审计委员会、管理层及具有专业资格的会计师(即编制者)的首要及最重要责任。

我们发现较常见的潜在及实际财务汇报不遵从事宜仍然是有关编制者须作出重大判断或估计的范畴，该等重大判断及估计涉及对资产、负债、收益及开支采用复杂的计量技术，而这些计量是由复杂且通常具有内在不确定性的交易、其他事宜及条件所导致或受其影响。

该等范畴包括：(i)公允价值计量；(ii)金融及非金融资产和现金产生单位的减值；(iii)金融工具的分类；及(iv)持续经营评估及汇报。

上市实体核数师的潜在及实际失当行为

核数师有责任确认，上市实体的财务报表是否按照适用的财务汇报框架编制，并在其报告就此发表意见。核数师工作的质素不仅受审计项目团队的专业能力及其独立性影响，更受事务所的质素保证政策及程序所影响。

与去年类似，我们的调查显示，较常见的实际或潜在审计不当行为的范畴涉及：(i)未有妥善进行审计以取得足够适当的审计证据以供发表意见(80%)；(ii)未能行使适当专业怀疑态度及专业判断(68%)；及(iii)需要编制者作出重大判断和估计的审计事宜(47%)。此外，在绝大多数调查个案中，实际或潜在审计不当行为亦包括未能充分进行项目质素监控审视程序(87%)。

我们对编制者及核数师的期望

董事负责根据相关财务汇报框架编制财务报表。他们需要确保有适当称职的财务汇报资源，包括适当的内部或外部专家的协助或咨询，以于编制财务报表时适当应用财务汇报原则。

核数师需评估重大错报的风险及确保对该等风险作出足够及适当的回应。核数师也应留意本报告中，有关常见审计不当行为的重要发现及观察结果，并采取适当行动以作出必要的改进，以确保采用严谨的审计方式从而提供高质素审计。

上市实体的审计委员会有责任监督管理层编制上市实体的财务报表及核数师进行的外部审计工作。因此，审计委员会的角色至关重要，其可使管理层及核数师各尽其责以确保提供高质素财务汇报及维持审计质素。他们应质疑管理层是否已根据相关财务汇报准则，在编制财务报表中需要作出重大判断及估计的范畴应用适当的会计政策。他们亦应审视报告中发现的审计缺失并质疑其核数师是否及如何在他们的审计中处理该等缺陷。

进一步改革

在会计专业的进一步改革之下，我们的调查职能范围扩大至涵盖所有执业单位及会计师。我们一直在准备及与香港会计师公会联络，以确保扩大职能的顺利过渡。

我们将继续加强工作流程及程序，使我们能够有效地履行我们经扩大的法定职责。

调查部

第四部分	有关财务汇报不遵从事宜的发现及观察结果	23
4.1	导言	23
4.2	金融工具	23
4.3	资产减值及公允价值计量	25
4.4	持续经营评估及汇报	26
4.5	不遵从披露规定	28
第五部分	有关审计不当行为的发现及观察结果	31
5.1	导言	31
5.2	项目质素监控审视	33
5.3	足够适当的审计证据	34
5.4	专业怀疑态度及专业判断	36
5.5	会计估计的审计	37
5.6	核数师使用所聘用的专家之工作	38
5.7	持续经营评估及汇报	39
5.8	审计汇报	40
第六部分	展望未来	43
6.1	导言	43
6.2	优化流程及程序	43
6.3	与其他监管机构加强合作	43
6.4	准备进一步改革	44
附录		45
1	职权范围及权力概要	45
2	程序概述	50

第一部分 导言

1.1 本报告的目的

- 1.1.1 此为我们的第二份报告，旨在分享会财局执行调查及查讯职能的发现及观察结果。
- 1.1.2 在刊发首份年度调查报告后，专业人士及其他团体曾举办多次研讨会或讲习班，分享我们在失当行为及不遵从财务汇报要求的发现。研讨会及工作坊深受不同持份者欢迎。
- 1.1.3 我们发现的失当行为及财务汇报不遵从事宜继续构成本报告的重要部分，核数师及上市实体董事局、审计委员会及管理层需了解该等事项，从而避免失当行为及不遵从事宜再次发生，并提高财务汇报及审计的质素。本报告亦概述会财局调查及查讯职能的运作及新发展。
- 1.1.4 本报告包括：
- (a) 调查及查讯职能的职权范围及权力、工作程序及监督机制概况(第二部分、附录一及附录二)；
 - (b) 本局于本年度在获取及处理潜在失当行为及不遵从事宜的证据，以及进行调查及查讯的工作进展概要(第三部分)；

本局透过主动及被动的市场监察活动侦察潜在失当行为及不遵从事宜。本局鼓励并回应公众投诉、举报人报告及其他监管机构的转介(被动)。我们亦监察上市实体的公告及其他公开的资料或对上市实体财务汇报及审计的意见(主动)。此外，本局的主动查察职能及主动的财务报表审阅计划旨在侦测潜在失当行为及不遵从事宜。

(c) 有关财务汇报不遵从事宜(第四部分)及审计不当行为的重大发现及观察结果(第五部分)概要；及

(d) 未来一年本局计划进一步加强调查及查讯职能的主要方面的摘要(第六部分)。

1.2 对上市实体、上市实体核数师及审计委员会的期望及其职责

1.2.1 香港上市实体的高质素财务汇报对保持香港作为主要国际金融中心及国际领先的首次公开发售募集资金资本市场地位至关重要。市场上的投资者及其他持份者依赖上市实体的财务资料作出知情投资及其他决定。因此，为该等决策所呈报的财务资料应该准确、相关及充足。

1.2.2 董事局主要负责编制能「真实和公允地反映」上市实体的财务表现及状况的财务报表。

1.2.3 核数师负责就上市实体的财务报表是否按照适用财务汇报准则编制取得保证，并在其报告中对此发表意见。

1.2.4 根据我们处理调查及查讯的观察结果，我们发现较常见的潜在及实际财务汇报不遵从范畴仍然为编制者须作出重大判断或估计的范畴，例如公允价值计量、减值评估及持续经营评估及汇报。

1.2.5 我们发现审计不当行为的五大主要常见范畴与首份报告中所述相同。然而，所涉及的两大审计不当行为，即足够适当的审计证据及专业怀疑态度和专业判断的个案则有轻微减少。相反，更多个案的审计不当行为涉及(i)项目质素监控审视；(ii)会计估计审计；及(iii)核数师使用所聘用的专家之工作。我们有关审计不当行为的观察结果与会财局进行查察的发现一致。

- 1.2.6 上市实体董事局必须确保其财务汇报职能具有专业能力及得到适当资源，包括在必要时获得外部专家的协助。外部专家可被委聘就会计或财务汇报事宜向上市实体管理层提供意见，或协助审计委员会有效监督财务汇报程序。
- 1.2.7 上市实体核数师应确保他们具备相关知识及专长以识别及处理他们的审计中产生的财务汇报事宜。他们应彻底了解适用于上市实体情况相关的财务汇报要求。在若干情况下，核数师可能须聘用具备会计及审计以外领域(如估值及专业行业)专长的专家工作。
- 1.2.8 上市实体审计委员会在保障上市实体财务汇报职能及其核数师表现方面的质素发挥重要作用。审计委员会亦有权就甄选、委任及重新委任核数师向上市实体董事局提供推荐建议，以确保审计质素。会财局于2021年12月16日发布的《审计委员会有效运作指引－甄选、委任及重新委任核数师》就此提供进一步指引。
- 1.2.9 上市实体的董事局及审计委员会应信纳其核数师的能力。他们或需要核数师证明他们具备相关专长、经验及充足和适当的资源处理与该实体情况相关的财务汇报事项。审计委员会亦应就重大利益事宜及他们的职责与核数师进行充分和及时的沟通。
- 1.2.10 我们促请上市实体的董事局、管理层及审计委员会注意载于本报告第四部分中有关财务汇报不遵从事宜的主要发现及观察结果，并促请上市实体核数师及审计委员会注意载于本报告第五部分中有关审计不当行为的主要发现及观察结果，并采取适当行动，以避免该等事宜在其财务汇报流程及审计中出现。

1.3 营运统计数据

2019年监管改革将本局财政年结日变更为3月31日。以下提供本年度调查及查讯(个案)及投诉、报告及转介(来源)的营运统计数据。比较数据涵盖截至2021年3月31日止18个月及截至2019年9月30日止九个月。

表1：五年营运统计数据

	2021年4月至 2022年3月 (12个月)	2019年10月至 2021年3月 (18个月)	2019年 1月至9月 (9个月)	2018年	2017年
财务报表审阅					
期初(审阅中)	30	39	31	25	12
选作审阅的财务报表	75	62	47	50	48
已展开个案 ¹	(2)	(4)	(5)	(9)	(2)
发出意见函	(16)	(37)	(10)	(21)	(7)
已结案(不予采取进一步行动)	(60)	(30)	(24)	(14)	(26)
期末(审阅中)	27	30	39	31	25
报告事项					
期初(可跟进 ²)	29	23	11	14	14
接获 ³ 汇报 ⁴	101	67	48	35	25
已展开个案 ¹	(31)	(19)	(6)	(9)	(12)
发出意见函	(3)	(2)	-	-	-
转介予特定执行机构的个案	-	-	(1)	(2)	(3)
已结案(不予采取进一步行动)	(28)	(40)	(29)	(27)	(10)
期末(可跟进)	68	29	23	11	14
调查					
期初(调查中)	58	42	43	40	37
展开调查	32	23	11	19	14
转介予香港会计师公会	(7)	(7)	(12)	(16)	(11)
已结案(不予采取进一步行动)	(1)	-	-	-	-
期末(调查中)	82	58	42	43	40
查讯					
期初(查讯中)	3	1	3	2	2
展开查讯	14	2	1	2	-
已移除不遵从事宜	(1)	-	(2)	(1)	-
尚未移除不遵从事宜 ⁵	-	-	(1)	-	-
期末(查讯中)	16	3	1	3	2

1 调查或查讯的个案。

2 倘报告的主体事宜为会财局职权范围之外，则该报告为不予跟进。

3 不包括于2021至22年度、2018年及2017年各自的163宗、50宗及101宗可跟进但没有采取进一步行动的投诉，因该等投诉并无确实根据，属于滥用程序及纠缠不休的个案。

4 该等报告包括从公众人士接获的投诉、举报人报告以及其他监管机构的转介。

5 已发出移除不遵从事宜的通知，然而，主体实体随后撤销上市及不遵从事宜并未被移除。

第二部分 营运概览

2.1 引言

- 2.1.1 会财局有法定权力调查公众利益实体的核数师或汇报会计师的潜在失当行为，并查讯公众利益实体的财务报告的潜在不遵从会计规定事宜。
- 2.1.2 会财局透过注册及认可制度，以及查察、调查及纪律处分行动监管公众利益实体核数师。
- 2.1.3 调查及查讯均为会财局的重要监管职能：
- (a) 调查确保得以透过本局被动及主动的监察活动(见第1.1.4 (b)段)侦察公众利益实体核数师及其注册负责人的潜在失当行为，并作出及时和充分回应，以便采取适当的跟进行动。该等跟进行动可能包括实施制裁，或就其职权范围内的行为转介至其他监管机构或执法部门。
 - (b) 查讯确保公众利益实体财务报告中相关的潜在不遵从汇报规定事宜，得以及时及适当地纠正，以便投资者及其他持份者不会被公众利益实体财务报告中的错报所误导。
- 2.1.4 调查及查讯的职权范围及权力的概要载于附录一。
- 2.1.5 于2021年10月22日，旨在进一步提高香港会计专业监管制度的独立性(「进一步改革」)的《2021年财务汇报局(修订)条例》(「**2021年修订条例**」)获得通过。2021年修订条例的生效日为2022年10月1日。

- 2.1.6 在进一步改革后，本局的监管权力(包括调查及查讯权力)将从现有对公众利益实体核数师和注册公众利益实体核数师的注册负责人的监管，扩大致幅盖专业人士，即会计师及执业单位。
- 2.1.7 在2019年10月1日前生效的《财务汇报局条例》继续适用对2019年10月1日前完成的公众利益实体项目作出调查。

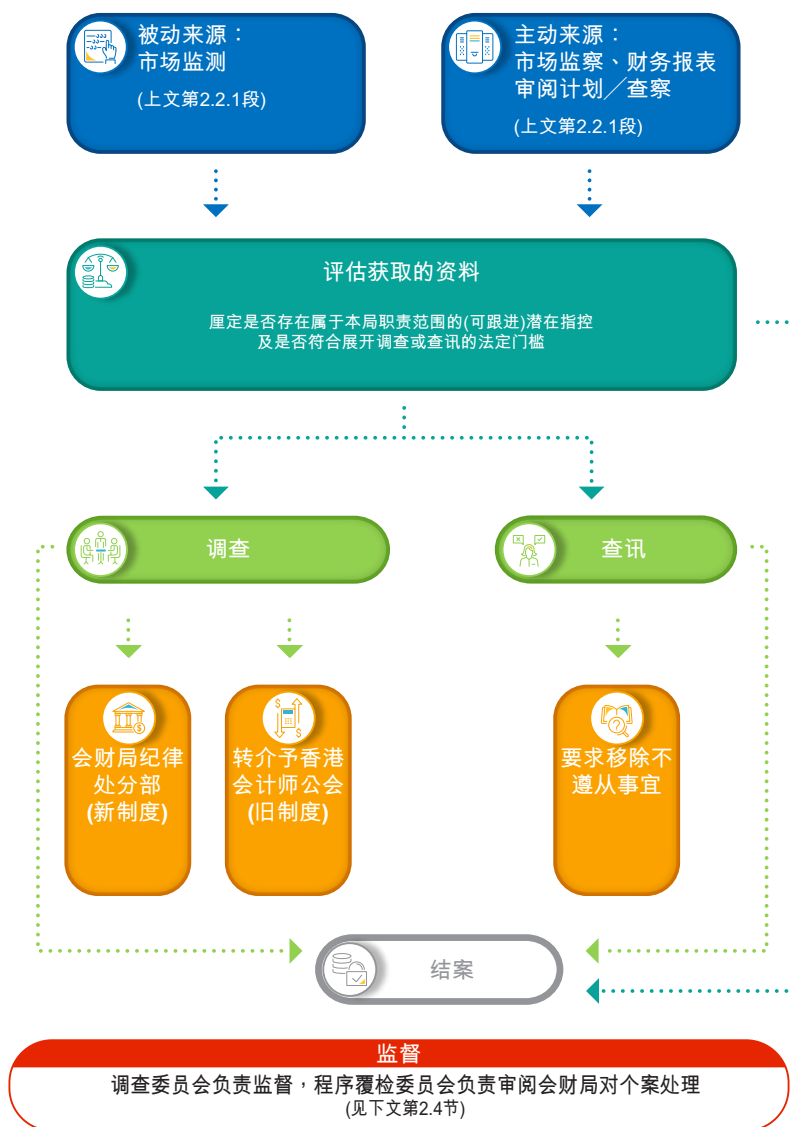
2.2 获取潜在失当行为或不遵从事宜的资料

- 2.2.1 会财局旨在透过市场监测及监察活动，获取有关潜在失当行为或不遵从事宜的资料。会财局或会透过下列各项行事：
- (a) 被动市场监测活动鼓励及／或审视来自以下各方关于失当行为或不遵从事宜的投诉、报告及转介(指控)：
- (i) 公众人士；
 - (ii) 举报人；及
 - (iii) 其他监管机构；或
- (b) 透过主动风险为本的市场监察活动：
- (i) 对公众利益实体核数师的查察(请见最近期年度查察报告)；及
 - (ii) 根据财务报表审阅计划审阅公众利益实体财务报表(见第3.2节)。
- 2.2.2 会财局为公众人士及举报人提供平台，让其就所知悉的潜在失当行为或不遵从事宜作出投诉或提供资料。

2.3 流程

2.3.1 下图展示了处理投诉及其他潜在失当行为或不遵从事宜的报告，以及进行个案调查或查讯的程序。

图1 – 流程概览



有关程序的进一步概述请参阅附录二

有关纪律处分决定的过渡安排

- 2.3.2 涉及于2019年10月1日之前完成的公众利益实体项目的审计调查结果均转介予香港会计师公会，以供考虑采取适当的进一步行动。
- 2.3.3 2021年修订条例于2022年10月1日生效后，本局将负责所有在香港会计师公会注册的会计师、执业会计师及执业单位的调查及纪律处分。因此，自2022年10月1日起，旧制度下的审计调查结果将由本局的纪律处分职能考虑。

2.4 监督

调查委员会

- 2.4.1 调查委员会为会财局根据《会计及财务汇报局条例》设立的一个委员会，由董事局成员及名誉顾问组成。调查委员会就有关调查及查讯职能以及就获取、评估及取得有关潜在失当行为或不遵从事宜指控资料的相关活动的事项向会财局董事局提供意见。该委员会亦会就制定策略、指引及程序，以及财务报表审阅计划筛选标准方面提供意见。
- 2.4.2 此外，调查委员会就处理被动及主动来源指控的程序的表現进行年度审阅(包括程序及实质审阅)。调查委员会利用其每年制定的一套筛选标准(调查委员会审阅计划)，筛选已结案而不予采取进一步行动的个案进行审阅。调查委员会向会财局董事局报告其调查结果及建议。
- 2.4.3 调查委员会审阅计划的范围包括评估以下各项：
- (i) 处理已完成的个案时是否遵守运作手册中的内部程序(程序审阅)；及
 - (ii) 参照财务汇报准则、审计及核证准则、其他相关的财务汇报指引及法定披露规定，判断不采取进一步行动而结案的理由是否合理(实质审阅)。

2.4.4 调查委员会已完成调查委员会审阅计划的第二个审阅周期，涵盖期间为2021年4月1日至2022年3月31日。调查委员会从107宗已完成的投诉、举报人报告、转介及财务报表审阅个案中，选出16宗不予展开调查或查讯(占已完成个案总数15%)而结案的个案进行审阅。调查委员会的结论为，所有选取个案均按照运作手册处理，不予展开调查或查讯而结案的决定属合理。

程序复检委员会

2.4.5 会财局的程序复检委员会为香港特别行政区行政长官于2008年成立的非法定独立委员会，负责复检会财局所处理的个案，并考虑会财局所采取的行动是否符合其内部程序及指引。

2.4.6 程序复检委员会已审阅调查及查讯职能于2020年⁶处理的98个案中的9宗个案。程序复检委员会的结论为，会财局已按照其内部程序处理其个案。程序复检委员会亦建议会财局加强处理投诉及调查的流程。

2.4.7 回应有关建议，调查及查讯职能已制定计划加强其运作效率、内部不同职能之间的合作及转介，以及与其他监管机构协调分享共同关注的资料并交换转介个案的反馈。

2.5 与其他监管机构合作

香港

2.5.1 金融市场的不当行为可能同时涉及不同监管机构和执法机构司法管辖权区内的违规行为。

2.5.2 多年来，会财局一直与香港的其他监管及专业机构以及执法机构，包括证券及期货事务监察委员会(证监会)、香港联合交易所有限公司(香港联交所)及香港会计师公会，透过谅解备忘录促进有效合作，以加强对投资者的保障。

- 2.5.3 本局与其他监管机构及执法机构的合作可确保有效使用所有可用执法工具打击市场上对投资大众及其他持份者构成威胁或有害的行为。
- 2.5.4 本局的调查及查讯职能会与其他监管机构透过定期会议联络，并会互相转介及分享共同关注的知识及资料。
- 2.5.5 于2021年6月，本局与香港联交所订立新的谅解备忘录，以进一步巩固两家机构的合作，确保维持上市实体及其核数师有关财务汇报的质素。
- 2.5.6 于2021年9月，本局与廉政公署订立以紧密合作为本的谅解备忘录，以最大程度共同打击金融市场上的贪污、非法活动和失当行为，加强上市实体管治及提高会计专业人士操守。
- 2.5.7 根据本局与廉政公署的谅解备忘录安排，于2021年11月本局根据《财务汇报局条例》就怀疑一家公众利益实体核数师及注册负责人涉嫌的失当行为与廉政公署展开联合行动，搜查相关公众利益实体核数师的办公室及其他相关人士的处所。

内地

- 2.5.8 内地企业包括H股公司、红筹公司及内地民营企业。内地企业在香港上市实体中占有重要比例(以数目计约占53%，以市值计约占79%)。为有效地监管该等上市实体，与内地机关，尤其是中华人民共和国财政部(财政部)的监督评价局建立战略关系尤为重要。
- 2.5.9 监督评价局与本局的谅解备忘录使我们能够透过有效的机制及清晰的程序，在监督评价局的协助下取得存放于内地的审计工作底稿进行调查。
- 2.5.10 年内，我们已审阅获取存放于内地的审计工作底稿的流程，并定期与监督评价局讨论，从而提高流程效率。
- 2.5.11 本报告第3.4.7至3.4.9部分载列就调查个案要求监督评价局协助的详情及进展。

第三部分

本局年内的工作

3.1 引言

- 3.1.1 本部分回顾年内有关财务报表审阅计划、评估潜在失当行为或不遵从事宜指控的投诉、报告及转介，以及展开及进行调查及查讯方面的工作。
- 3.1.2 受到新型冠状病毒疫情影响，国内外均实施旅游限制及封关措施，加上本局与受监管人士及其他监管机构的业务中断，为确保调查及查讯工作持续进行，本局实施特别安排，包括与其他监管机构及业务伙伴的虚拟会议安排、以电子方式处理呈交文件，以及根据营运需要尽可能安排居家办公。
- 3.1.3 诚如我们在上一份年报中所述，资源问题及新型冠状病毒疫情对运作造成的不利影响形成个案积压。除上文第3.1.2段所述为管理新型冠状病毒影响采纳的安排外，我们于年内亦采取多项措施精简或加快执行流程，以提高调查及查讯职能的效率及效益，该等措施包括：
- (i) 尽早行使《会计及财务汇报局条例》下的法定权力展开调查或查讯，并要求相关人士提供资料；
 - (ii) 授权部门直接处理较简单的个案，例如由本局人员而非财务汇报检讨委员会进行复杂性较低的财务汇报事宜的查讯(见第3.5.1段)；及

(iii) 资源优先用于处理涉及重大公众利益的潜在指控。

- 3.1.4 年内收到(尤其来自举报者及其他监管机构)有关核数师的潜在失当行为或上市实体潜在不遵从财务汇报规定事宜的报告数量大幅增加(51%，见下文表5)。这导致年内所展开的调查数量较截至2021年3月31日止18个月期间大幅增长(39%，见下文表7)。由于我们积极确保财务报表编制者负责识别财务汇报不遵从事宜，故年内所展开查讯的数量亦大幅增加。
- 3.1.5 部分年内接获及处理的投诉、报告及转介个案性质较为复杂并涉及重大公众利益。年内所展开的多宗调查涉及多项审计及财务汇报事宜、欺诈交易或复杂的行业特有会计事宜。
- 3.1.6 尽管我们于年内采取多项措施精简流程，但鉴于年内收到的报告和展开的调查及查讯数量大增，个案积压的情况对正运用相同资源的我们来说仍是一大挑战。
- 3.1.7 本局深知对上市实体审计展开及时调查行动以及适时提供与上市实体有关的不准确财务资料讯息的重要性。因此，我们于2022年度增加资源并会继续精简处理投诉、调查及查讯的流程，以加快执行程序。

3.2 财务报表审阅计划

概况

- 3.2.1 我们的财务报表审阅计划为一项非法定举措，属我们以风险为本的市场监察活动的一部分，旨在监察公众利益实体财务汇报的质素。会财局于2011年展开财务报表审阅计划，目的为主动审阅公众利益实体的财务报表，以识别公众利益实体核数师的潜在失当行为或公众利益实体不遵从会计规定的事宜。

3.2.2 审阅的范围包括考虑其是否不遵从财务汇报准则、审计及核证准则，以及其他相关财务汇报指引(如香港联交所《上市规则》的会计规定)。

3.2.3 该计划采用以风险为本的标准以识别及筛选财务报表作审阅。相关标准会每年检视和制定并根据当前经济及监管环境的后续变动而作出更新。就2021年周期而言，相关标准已根据新型冠状病毒疫情的影响及经济环境对业务的影响作出更新。2021年周期对2021年公布的财务报表的筛选标准包括：

- a. 重大变动－在业务活动、财务状况或业绩方面发生重大变动的公司。根据我们于以往周期的经验，该等变动可能会引致财务报表中重大错报的风险增加；
- b. 市场事件－透过公众利益实体、沽空者或媒体披露的资料，表明潜在不遵从事宜及／或失当行为；
- c. 过往年度调整－作出重大过往期间调整的财务报表，反映会计政策变动或因采纳新订财务汇报准则而作出的调整除外。这些财务报表可能表明过往期间的财务报表可能存在错报及／或所作出的审计意见可能不恰当；
- d. 非无保留意见核数师报告－附有非无保留意见核数师报告的财务报表，显示财务报表中可能存在重大错报；
- e. 核数师辞任－核数师由于未解决的审计事宜辞任而继任核数师发表无保留审计意见；
- f. 零售或旅游相关行业－受到新型冠状病毒疫情严重影响的零售或旅游行业的上市实体；及
- g. 减值及／或持续经营问题－由于对减值及持续经营问题评估缺乏应用专业怀疑态度而出现的非金融资产减值迹象及／或持续经营问题。

3.2.4 此外，根据中国企业会计准则编制的公众利益实体的财务报表亦已被选取进行审阅。

有关财务报表审阅计划的主要营运统计数据

3.2.5 年内，根据财务报表审阅计划审阅的财务报表的筛选标准如下表2：

表2:选作审阅的财务报表

	2021年周期	2020年周期
重大变动	24%	31%
市场事件	9%	18%
过往年度调整	1%	8%
非无保留意见核数师报告	9%	7%
核数师辞任	3%	不适用
零售或旅游相关行业	20%	不适用
减值及／或持续经营问题	23%	不适用
中国会计准则	11%	20%
延迟公布业绩	不适用	16%

表3：财务报表审阅的变动

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
期初审阅中的个案	30	39
选作审阅的财务报表	75	62
已完成而无需要跟进的个案 ⁷	(76)	(67)
展开调查或查讯的个案	(2)	(4)
年／期末审阅中的个案	27	30

3.2.6 鉴于这一积极主动监督举措的重要性，我们已着手改进财务报表审阅计划，以提高其在识别潜在失当行为及不遵从事宜方面的效用，从而对此类行为造成阻吓，并鼓励上市实体编制高质素的财务报告及其核数师进行高质素的审计。

7 包括发出意见函及已结案且不采取进一步行动。

3.2.7 改进包括增加选作审阅的财务报表数量、重新评估筛选标准(基于财务报表中错报的可能性及错报的影响)；在现有基于风险筛选方法中引入轮换及随机抽样；及对根据若干筛选标准选作审阅的财务报表引入重点审阅范围。

3.2.8 鉴于现有的资源，改进计划将于五年期间逐步实施。2021年周期中，选作审阅的财务报表数量增至75份(即增加21%)，有关数量将于2022年周期进一步增至130份(即上市实体总数的5%)。

3.3 对潜在失当行为或不遵从事宜的指控

概况

3.3.1 会财局鼓励公众人士投诉、举报人报告以及其他监管机构转介(举报人)，以提供潜在失当行为或不遵从事宜的资料。当接获来自举报人的资料不涉及属于会财局职权范围的潜在失当行为或不遵从事宜的指控，该事宜会列为不可跟进，会财局可指示举报人向其他相关监管机构举报，或将该事宜直接转介予该等机构。

3.3.2 每项从该等途径或自财务报表审阅计划或查察职能发现的可跟进潜在失当行为或不遵从事宜的指控都会被评估，以决定是否展开调查或查讯。根据我们的评估，倘所获证据不能满足展开调查或查讯的法定门槛或倘指控对公众利益并无重大影响，该可跟进事宜将结案并不采取跟进行动。

举报人提供的证据

3.3.3 举报人提供充分的资料，对会财局鉴别及评估潜在指控非常重要。该等资料应包括：

- (i) 与事件相关的公众利益实体核数师、注册负责人及／或上市实体的名称或姓名；
- (ii) 潜在失当行为或不遵从事宜的状况、事件或情况的具体资料，包括有关日期及所涉各方的详情；及
- (iii) 任何相关文件的副本，以就相关指控提供证据。

3.3.4 倘举报人提供的资料无法满足展开调查或查讯潜在失当行为或不遵从事宜的指控的法定门槛，则会财局可能无法跟进潜在指控。

3.3.5 我们欢迎匿名的资料来源，《会计及财务汇报局条例》(第52条)为举报人提供法律保护，包括对其身份保密。然而，匿名投诉可能严重限制本局跟进有关指控。我们鼓励举报人提供联络资料，以便会财局在认为有必要时跟进或就所收到的资料作澄清或获取进一步资料。

有关举报人所举报事宜的主要营运统计数据

3.3.6 年内，我们处理共130宗投诉及转介，包括29宗自过往期间结转的审阅中的个案及101宗年内收到的可跟进投诉及转介。我们完成了对62宗涉及可跟进指控报告的评估，其中31宗已结案且不采取进一步行动。截至2022年3月31日，68宗报告仍在评估中。

表4：举报人所提供报告的变动

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
于上一期间审阅的个案	29	23
接获报告	114	77
不予跟进事宜 ⁸	(13)	(10)
接获可跟进指控的报告	101 ⁹	67
已完成而不予跟进的个案 ¹⁰	(31)	(42)
展开调查或查讯的个案	(31)	(19)
年／期末审阅中的个案	68	29

8 该等报告的主体事宜为会财局职权范围之外。

9 不包括163宗可跟进但没有采取进一步行动的投诉，因该等投诉并无确实根据，属于滥用程序及纠缠不休的个案。

10 包括发出意见函及已结案且不采取进一步行动。

表5：所报告事宜的来源

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
公众人士	24	24
举报人	30	18
转介来自：		
· 香港交易及结算所有限公司	17	12
· 香港会计师公会	3	4
· 证监会	7	5
· 商业罪案调查科	–	4
· 廉政公署	2	–
· 其他执法机构	2	–
· 查察	16	–
总计	101	67

表6：可跟进报告的公众利益实体核数师类别¹¹

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
类别A会计师事务所	58%	57%
类别B会计师事务所	35%	27%
类别C会计师事务所	7%	16%

3.4 调查

概况

3.4.1 透过评估所接获的报告或根据财务报表审阅计划审阅财务报表而发现公众利益实体核数师的潜在失当行为，会财局可根据《会计及财务汇报局条例》对潜在失当行为展开调查。

¹¹ 公众利益实体核数师分为四类：类别A会计师事务所(多于100名公众利益实体客户)、类别B会计师事务所(10至100名公众利益实体客户)、类别C会计师事务所(少于10个公众利益实体客户)及海外会计师事务所(即非香港会计师事务所)。

有关调查的关键营运统计数据

3.4.2 年内，会财局处理处理58宗自过往期间结转审阅中的调查个案及32宗年内展开的新调查个案。在新展开的调查中，若干调查涉及重大公众利益的上市实体及事项，我们已就展开此类调查作出公布。年内，我们已完成8宗调查个案，其中7宗调查个案发现与于2019年10月1日之前完成的审计有关(旧制度)的审计不当行为。因此，相关调查报告已转介予香港会计师公会以考虑采取纪律行动。由于指控未能证实，一宗调查个案于年内已结案并且不采取进一步行动。

3.4.3 自2022年10月1日起，所有纪律行动将均由会财局纪律处分部门进行。

表7：调查的变动

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
年／期初调查中的个案	58	42
年／期内展开调查的个案	32	23
年／期内处理的个案	90	65
年／期内已完成的个案 ¹²	(8)	(7)
年／期末调查中的个案	82	58
旧制度	55	56
新制度	27	2
	82	58

3.4.4 年内已展开的32宗潜在失当行为的调查个案的指控与以下审计不当行为领域有关：

- (a) 专业怀疑态度及专业判断；
- (b) 足够适当的审计证据；

12 包括已转介香港会计师公会的调查及已结案而不采取进一步行动的调查。

- (c) 会计估计的审计；
- (d) 核数师使用所聘用的专家之工作；
- (e) 持续经营评估及汇报。

表8：于年／期末未完成调查所涉及的公众利益实体核数师的类别

	于2022年 3月31日	于2021年 3月31日
类别A会计师事务所	38 (46.4%)	27 (46.5%)
类别B会计师事务所	33 (40.2%)	20 (34.5%)
类别C会计师事务所	11 (13.4%)	11 (19.0%)
	82 (100%)	58 (100%)

表9：年／期末未完成调查的展开年份

	于2022年3月31日		于2021年3月31日	
	AWP*存放于以下地点 香港	内地#	AWP*存放于以下地点 香港	内地#
2021年／2022年 (12个月)	29	3	不适用	不适用
2019年／2021年(18个月)	20	1	22	1
2019年(9个月)	9	1	10	1
2018年	7	1	9	3
2017年	2	6	2	6
2016年	1	1	2	1
2013年	1	-	1	-
	69	13	46	12

* AWP指审计工作底稿

有关该等个案进展的进一步详情载于第3.4.7至3.4.9段

表10：转介予香港会计师公会的监管成果

	2021年4月至 2022年3月	2019年10月至 2021年3月
协议解决	2	9
纪律处分	5	6
和解	—	1
	7	16

3.4.5 年内，香港会计师公会就会财局于较早年度完成并向其转介的7宗调查个案，所采取的监管行动如下：

- (a) 两宗个案已透过协议解决完成，有关各方已被公开谴责，并被责令支付行政罚款以及须缴付会财局及香港会计师公会费用。
- (b) 五宗纪律处分个案存在重大指控及有关各方已被谴责，并被责令支付介乎100,000港元至500,000港元行政罚款以及须缴付会财局及香港会计师公会费用。

3.4.6 自2022年10月1日起，所有调查个案的纪律处分行动将由会财局纪律处分部门处理。

就存放于内地的审计工作底稿与监督评价局进行合作

3.4.7 我们根据谅解备忘录于2019年及2020年向监督评价局请求协助获取存放于内地与12宗调查个案有关的审计工作底稿，并于2020年11月底取得第一批存放于内地并与7宗调查个案有关的审计工作底稿。

3.4.8 我们已优先处理该7宗个案，其中两宗个案已于年内完成。年内，我们三度要求监督评价局协助获取审计工作底稿，以便进行进一步调查。

3.4.9 建基于过去两年获取审计工作底稿的经验，本局与监督评价局继续紧密合作，提高获取审计工作底稿的效率及发展更具战略性的关系。

3.5 查讯

概况

3.5.1 倘我们认为公众利益实体可能出现不遵从会计规定的事宜，我们可展开查讯，由调查及查讯职能(即本局人员)或财务汇报检讨委员会进行，并获会财局董事局授权。与较简单的会计问题有关、不涉及重大判断或估计及复杂财务汇报准则的查讯由本局人员进行。这是处理查讯程序所采取的简化措施之一。

有关查讯的关键营运统计数据

3.5.2 年内，我们处理了三宗于上一期间展开的查询及14宗年内展开的查询。一宗查讯个案已于年内完成，会财局已向相关上市实体发出通知，要求移除相关不遵从事宜。于年末，尚有16宗个案正在查讯中。

表11：查讯的进展

	2021年4月至2022年3月		2019年10月至2021年3月	
	财务汇报 检讨委员会	会财局人员	财务汇报 检讨委员会	会财局人员
处理人员				
年/期初查讯中的个案	2	1	1	-
年/期内展开查讯的个案	-	14	1	1
年/期内处理的查讯个案	2	15	2	1
完成查讯的个案	-	(1)	-	-
年/期末查讯中的个案	2	14	2	1

3.5.3 14宗年内展开的查讯涉及的不遵从会计规定事宜与下列事项有关：

- (a) 收益确认；
- (b) 现金产生单位减值；
- (c) 金融资产减值；
- (d) 贷款及应付款项；
- (e) 财务担保；
- (f) 联营公司投资；及
- (g) 持续经营评估及汇报。

第四部分

有关财务汇报不遵从事宜的发现及观察结果

4.1 引言

4.1.1 本部分载列本局已完成或处理的调查及查讯中，以及本局于年内根据财务报表审阅计划审阅财务报表时所发现的不遵从财务汇报规定的发现及观察结果。

4.1.2 为适当应用基于原则的财务汇报准则，财务报表编制者及其核数师需充分理解准则的目的及内容，以便按他们的情况适当地应用。因此，编制者需具备适当的专业知识，从而能够妥善应用适用的财务报告准则，尤其对于复杂的交易及需要作出重大判断及估计的交易至关重要。

4.2 金融工具

金融资产减值评估

4.2.1 香港财务报告准则第9号规定一家实体在金融资产的减值评估中采用预期信贷亏损模型。该模型需要考虑前瞻性资料，着重交易对手方违约的风险。有别于香港会计准则第39号所指的已发生信贷亏损模型，此模型则考虑是否已发生亏损事件。

4.2.2 在一项查讯中，本局发现以下事项：

- (a) 债务人的预期信贷亏损拨备乃根据其账面值(扣除根据香港会计准则第39号厘定的减值拨备)，而不是根据相关应收款项的本金(或总金额)，即交易对手方违约时上市实体所面临的总价值进行估计；
- (b) 若干有担保的贸易及其他应收款项被认为无必要提出亏损拨备。然而，相关抵押品的法定业权及公允价值并不支持该结论；
- (c) 对若干信贷风险较高的贸易及其他应收款项，上市实体未能根据该等债务人的违约率作出适当调整，以估算减值拨备；
- (d) 未有就其他应收款项自初始确认后的信贷风险有否显著增加以厘定是否应用全期预期信贷亏损进行评估；
- (e) 使用相同的违约率及相同的回收率以估计所有应收款项的预期信贷亏损，包括不同经营分部及地理区域的交易对手方，而并无任何理由说明为何他们均具有共同的信用风险特征并具有相同的亏损模式；及
- (f) 在估计违约率及债务人的回收率时，并无考虑有关未来经济状况的前瞻性资料。

于一项收购中应付代价的计量

4.2.3 一家上市实体以现金代价收购附属公司股权，该代价分若干期支付。该交易作为资产收购入账。应付代价的初始额按未贴现基准计量，未有考虑货币的时间值。

4.2.4 香港会计准则第39号(当时适用的财务报告准则)规定一家实体于初始确认时以公允价值计量金融负债。未能于初始确认时以公允价值计量应付代价会影响所收购资产的初始计量及其后续计量。香港财务报告准则第9号亦有同样的规定。

非上市投资的分类

- 4.2.5 一家上市实体对非上市投资基金若干投资分类的会计违规行为作出过往年度调整。根据香港财务报告准则第9号，该等投资应归类为按公允价值计入损益的金融资产，却被错误地归类为按公允价值计入其他全面收益的金融资产。该非上市投资基金包含合同义务于终止时按比例分配净资产予上市实体，或在上市实体赎回或回购时，交付现金或其他金融资产。
- 4.2.6 香港财务报告准则第9号规定，一家实体可在首次应用香港财务报告准则第9号时根据当时的事实及情况作出不可撤销的选择，以指定该项权益工具的投资按公允价值计入其他全面收益。香港会计准则第32号金融工具：呈列(香港会计准则第32号)规定，只有当发行人有权无条件避免交付现金或其他金融工具，或可通过自有权益结算时以固定数额的现金换取该实体固定数量的权益工具，该金融工具方可归类为权益工具。鉴于上述香港会计准则第32号的规定，有关非上市投资基金的投资不符合权益工具的定义。该非上市投资基金的投资应在首次应用香港财务报告准则第9号时，被指定为按公允价值计入损益的金融资产。
- 4.2.7 根据香港财务报告准则第9号，一家实体应根据以下两项条款将金融资产分类为按摊销成本、公允价值计入其他全面收益或公允价值计入损益进行后续计量：
- (a) 该实体管理金融资产的业务模式；及
 - (b) 金融资产的合约现金流量特征。
- 4.2.8 鉴于非上市投资基金的现金流量并非「纯粹为支付本金及利息」，该非上市投资基金的投资应归类为按公允价值计入损益计量的金融资产。

4.3 资产减值及公允价值计量

- 4.3.1 一家上市实体根据香港会计准则第41号农业(香港会计准则第41号)按公允价值减销售成本计量其林木。就减值评估而言，林业经营权的可收回金额乃根据香港会计准则第36号资产减值(香港会计准则第36号)按公允价值减出售成本厘定。

4.3.2 查讯发现林木的公允价值计量存在以下缺陷：

- (a) 为林木实物盘点而选择的样本区不充分，不代表实际的森林分布，亦没有考虑到种植园区的各种生态系统问题；及
- (b) 缺乏依据及证据支持将所有林木按树木大小分为三类以估计其公允价值。

4.3.3 关于经营权的减值评估，发现经营权可收回金额的估值主要以市场特许权费为基础。然而，并无证据显示特许权费已考虑相关种植园区的不利自然条件。管理层亦未能证实特许权费将在项目期间内保持稳定。此外，经营权的估值未有考虑为解决种植园区不利的自然条件而产生的与林业经营及其他设施有关的必要成本。

4.3.4 香港财务报告准则第13号*公允价值计量*(香港财务报告准则第13号)要求使用市场参与者在为资产定价时使用的假设来计量资产的公允价值(假设市场参与者为其经济利益行事)。查讯显示，上市实体就经营权的减值评估及种植园区资产的年终计量没有遵守香港财务报告准则第13号。

4.4 持续经营评估及汇报

4.4.1 香港会计准则第1号(经修订)*财务报表的呈列*(香港会计准则第1号)要求管理层在编制财务报表时评估持续经营会计基础是否适当。实体必须采用持续经营的会计基础，除非管理层打算清算实体或停止交易，或除此之外别无实际选择。

4.4.2 如果管理层在评估持续经营的基础时意识到与可能对该实体持续经营能力产生重大疑问的事件及条件相关的重大不确定性(持续经营重大不确定性)，他们应该披露有关不确定性。

4.4.3 在作出相关评估时，香港会计准则第1号要求管理层考虑有关报告期结束后至少12个月的所有可得资料。这是最短期限，而非上限。

4.4.4 持续经营会计基准不适用的门槛非常高，因为清算或停止经营通常有切实可行的替代方案。

- 4.4.5 值得注意的是，部分上市实体披露为缓解财务报表中的流动资金问题而采取的行动或计划采取的行动。然而，上市实体并未明确披露在实施缓解计划之前或之后是否存在持续经营重大不确定性。
- 4.4.6 上市实体不仅需要考虑到香港会计准则第1号第25段有关持续经营的具体披露规定，亦需要考虑到香港会计准则第1号第122、125至133段的总体披露规定。
- 4.4.7 当管理层认为，存在持续经营重大不确定性并可能对实体持续经营的能力产生重大疑虑时，需要披露持续经营重大不确定性的存在及其来源(香港会计准则第1号第25、125至133段)。
- 4.4.8 实体亦应披露管理层对实体持续经营的重大判断，包括持续经营重大不确定性的性质以及管理层就此采取的减缓措施或计划的可行性及有效性(香港会计准则第1号第122段)。
- 4.4.9 下表概述香港会计准则第1号的规定。

场景	编制基准	披露／规定
对持续经营不存在重大疑虑	持续经营	无具体披露规定
对持续经营存在重大疑虑，而管理层认为在考虑计划的减缓措施后不存在重大不确定性	持续经营	根据香港会计准则第1号第122段披露管理层认为不存在重大不确定性的判断。
对持续经营存在重大疑虑，而管理层认为，在考虑减缓措施后仍存在重大不确定性	持续经营	披露： (a) 根据香港会计准则第1号第25段之重大不确定性。 (b) 根据香港会计准则第1号第122段管理层认为按持续经营基准编制属恰当的判断。
实体不再为持续经营	其他基准(非按持续经营基准)	根据香港会计准则第1号第25段披露： (a) 财务报表并非按持续经营基准编制的事实； (b) 财务报表的编制基准； 及 (c) 实体不被视为持续经营的原因。

4.5 不遵从披露规定

4.5.1 财务报表中的披露附注能为读者提供必要的资料，以了解一家实体的财务表现及状况、现金流状况以及围绕其营运的任何风险或不确定性，并协助他们作出知情决定。

4.5.2 根据财务报表审阅计划对财务报表进行调查及检讨期间，我们注意到若干不遵从披露规定的情况，现总结如下。我们在上一份年度调查报告亦提及其中若干不遵从事宜。

香港财务报告准则第15号客户合约的收益

4.5.3 我们发现与履约义务获履行的时间及相关判断有关的披露不充分。例如，一家实体将逾90%的合约负债结余确认为收益，并无披露关于何时被视为完成履约义务的资料。

4.5.4 我们亦观察到，与于一段时间内履行的履约义务有关的披露不充分。例如，实体并无披露用于一段时间内确认其服务收益的方法，并说明为何该等方法能够忠实地描述服务的转移。

香港财务报告准则第16号租赁

4.5.5 我们发现对于承租人的披露，有以下遗漏的情况：

(a) 与租赁有关的现金流出总额，包括未计入租赁负债计量的租赁付款及可变租赁付款。有关披露应包括以下方面的现金流出：

- 经营现金流出(例如与低价值资产租赁及短期租赁有关的支出)；
- 投资现金流出(例如支付使用权资产或添置租赁物业)；及
- 融资现金流出(例如支付租赁负债)；

- (b) 关于可变租赁付款的其他资料，包括承租人使用可变租赁付款的原因及该等付款的普遍性、可变租赁付款的相对规模、承租人可能面临的未来现金流出以及该等选择权对其营运及财务的影响；及
- (c) 关于租赁延期选择权或终止选择权的其他资料，包括承租人使用该等选择权的原因及该等选择权的普遍性、可选租赁付款的相对规模、承租人可能面临的未来现金流出，以及其他该等选择权对其营运及财务的影响。

香港财务报告准则第13号公允价值计量

4.5.6 我们观察到，上市实体遗漏了与公允价值计量有关的若干披露，例如：

- (a) 描述第三级公允价值计量中使用的估值技术及关键输入值；
- (b) 关于第三级公允价值计量中使用的重大不可观察输入值的量化资料；
- (c) 对于分类为公允价值层级第三级的重复性公允价值计量，期初结余与期末结余的对账；
- (d) 描述上市实体用于第三级公允价值计量的估值程序及政策；及
- (e) 对不可观察输入值(例如厘定公允价值时使用的贴现率)的变化进行敏感性分析。

香港财务报告准则第7号金融工具：披露

4.5.7 我们发现实体如何披露其应对金融工具产生的风险亦是另一个披露不足之处。例如缺乏输入值及假设的基准以及用于计量预期信贷亏损的估计技术的充分披露，以支持不应确认亏损拨备的结论。

香港财务报告准则第3号业务合并

4.5.8 在一个上市实体于报告期后收购另一家实体的全部已发行股本的个案中，上市实体并无披露有关收购的资料，包括：

- (a) 收购日期；
- (b) 对构成所确认的商誉的因素的定性描述；
- (c) 转让代价于收购日的公允价值；及
- (d) 各主要类别所收购的资产及承担负债于收购日确认的金额；

或描述哪些资料不能披露以及不能披露的原因。

第五部分

有关审计不当行为的发现及观察结果

5.1 引言

5.1.1 香港审计准则第200号独立核数师的总体目标和按照香港审计准则执行审计工作载列核数师的总体目标：

- (a) 取得合理保证，以确保核数师能够就财务报表是否在重大事项方面按照适用财务汇报框架编制发表意见；及
- (b) 汇报财务报表，并传达核数师的审计结果。

5.1.2 下图及下表载列于本年度在七宗已完成调查个案及82宗正在调查个案中识别的审计不当行为或执业方面的不当行为的最常见范畴。

图1：审计不当行为的关键范畴

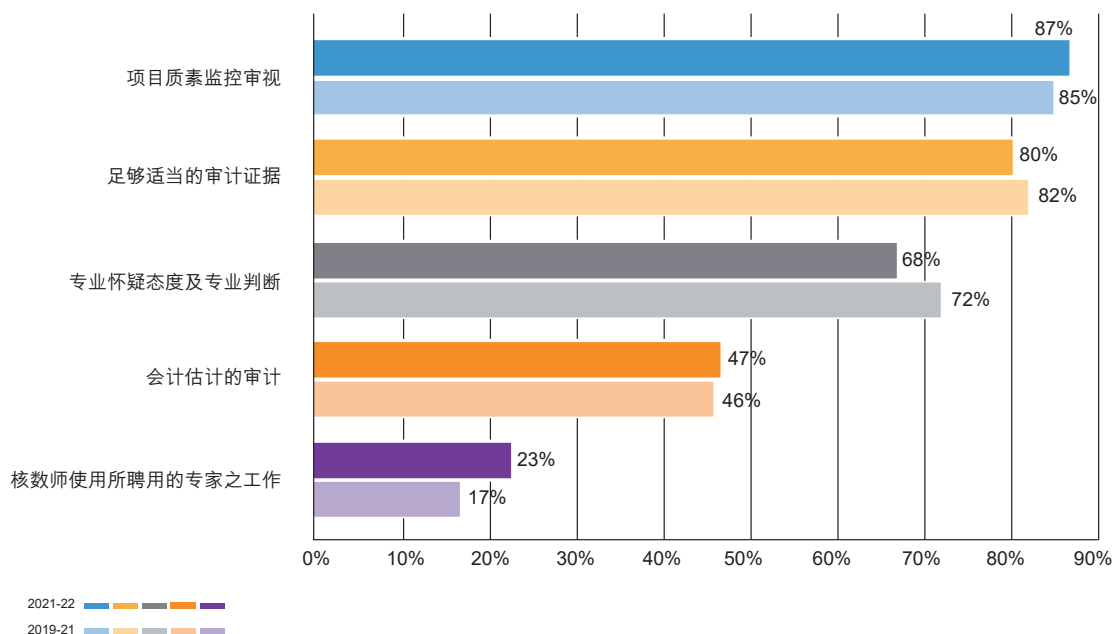
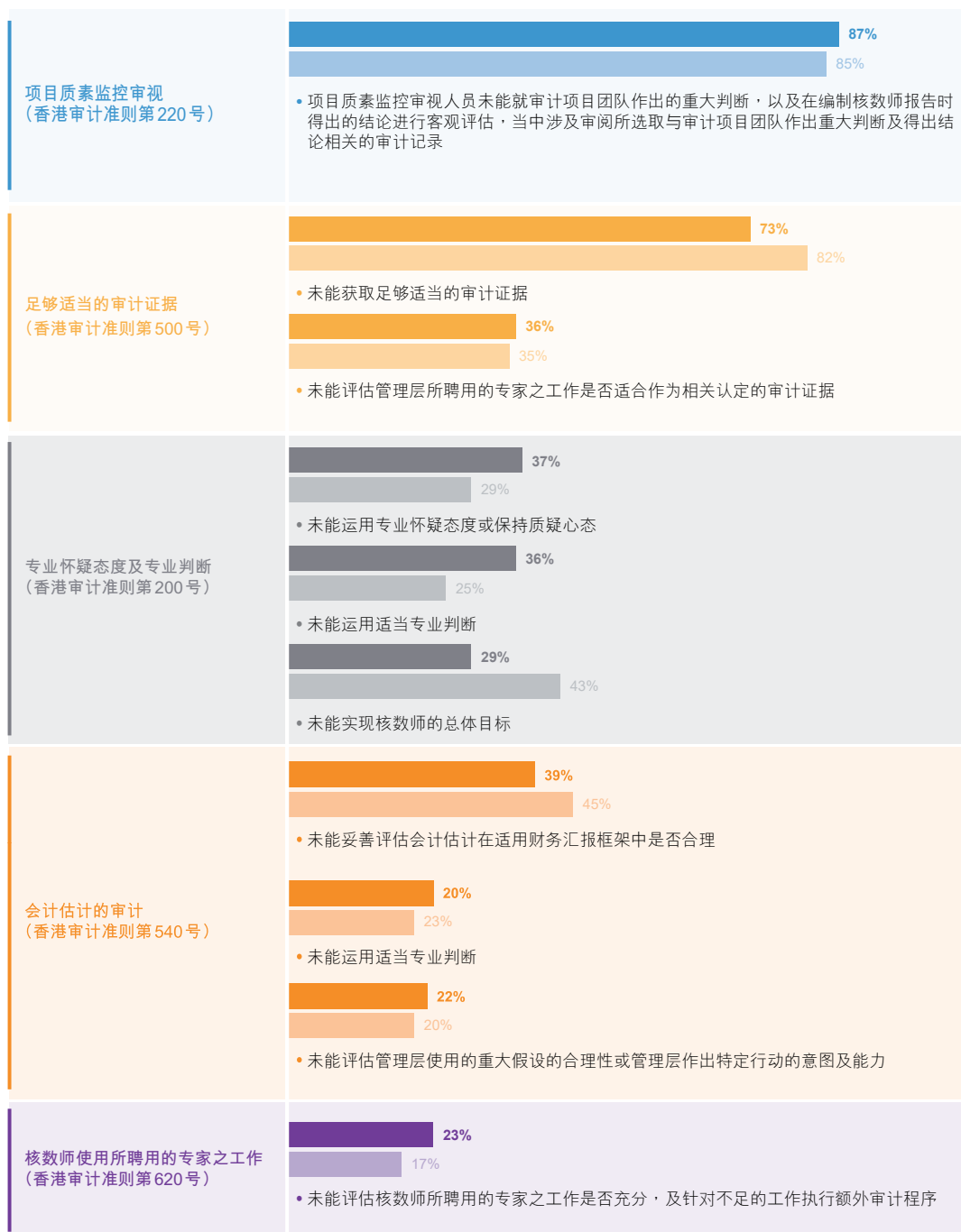


图2：审计不当行为的详细性质



2021-22 2019-21

5.1.3 发现重大常见潜在审计不当行为的领域与2019-21(18个月截至3月31日期间)相同。

5.1.4 有关审计报告、持续经营评估及报告的审计不当行为的调查于年内亦有所增加。

5.1.5 有关审计准则的规定，以及本年度调查结果或调查中的例子载于下文第5.2节至5.8节。

5.2 项目质素监控审视

5.2.1 根据香港审计准则第220号对财务报表审计实施的质素监控的规定，项目质素监控审视为审计上市实体财务报表或其他需要监控审视的审计项目所需的质素监控程序。

5.2.2 项目质素监控审视的目的是为审计项目团队在审计报告日或之前所执行的工作及其作出的决定进行客观评估。审视人员(非审计项目团队的成员)必须具有足够及适当的经验及权限来执行此类评估，其中包括：

- (a) 讨论重大事宜；
- (b) 审阅财务报表、核数师报告，以及与重大判断有关的相关审计记录；及
- (c) 评估核数师报告的结论及适当性。

5.2.3 在我们的调查中，我们发现项目质素监控审视人员并无充分复核审计工作底稿，并就审计过程中执行的审计程序及获得证据的性质及范围提出批判性质疑，以及并无客观地评估审计项目团队得出的结论。

5.2.4 项目质素监控审视不足的例子包括：

- (a) 审视人员未能客观地评估及质疑审计项目团队对上市实体计算每股收益时进行的调整所作出的重大判断。
- (b) 审视人员没有充分质疑审计项目团队就若干上市投资进行减值评估的决定，及并无发现相关的不遵从事宜。

5.2.5 核数师应知悉新订及经修订质素管理准则，即香港质量管理准则第2号*项目质素审视*（香港质量管理准则第2号）及香港审计准则第220号（经修订）*财务报表审计质素管理*，以及由国际审计与鉴证准则委员会颁布的等效国际标准（将于2022年12月15日起生效）。

5.2.6 香港质量管理准则第2号列明以下规定：(i)聘用审计项目质素审视人员的委任及资格要求；(ii)进行审计项目质素审视，包括评估审计项目团队在审计时对重大判断所行使的专业怀疑态度；及(iii)审计项目质素审视的文件。

5.2.7 我们强烈鼓励核数师评估香港质量管理准则第2号对其审计项目质素监控审视程序及运作的影响，并在组织层面及审计项目层面制定实施计划。

5.3 足够适当的审计证据

5.3.1 香港审计准则第500号*审计证据*要求核数师在各情况下设计及执行适当的审计程序，以取得足够适当的审计证据。证据须与核数师正在测试的审计认定相关。核数师获得的审计证据的质素，除取决于其充足性之外，亦取决于其相关性及其可靠性（即适当性）。

- 5.3.2 当就财务报表表达意见时，核数师须得出结论，即是否已经获得合理保证，有关财务报表不存在由于欺诈或错误导致的重大错报。该结论应考虑是否已获得足够适当的审计证据，是否获得证实或否定管理层于财务报表的陈述的证据。未能获得足够适当的审计证据将导致无法获得合理凭证及因此不符合核数师的总体目标，及可能导致核数师就财务报表发表不适当的审计意见。
- 5.3.3 透过不同来源或不同性质获取一致的审计证据，通常比单独考虑审计证据项目更能获得保证。来自独立于实体的来源的资料通常比从内部或该实体获得的资料提供更可靠的证据。
- 5.3.4 以下为核数师未能或可能未能获得足够适当的审计证据的案例：
- (a) 核数师依赖与管理层及审计委员会就前附属公司的应收款项减值亏损进行的讨论，并无执行审计程序，以确定相关应收款项的减值已于过往年度出售附属公司时全数拨备；
 - (b) 在调查一家上市实体对其联营公司的权益进行减值评估中，核数师接受了管理层提供的估值，没有(i)审视过往年度财务报表中的管理层的评估结果，以评估管理层估计过程的有效性；及(ii)询问管理层有关该联营公司预期未来业务的主要估计、假设及其他投入数据是否合理及可支持；及
 - (c) 在另一项调查中，我们发现核数师接受了管理层提供的一项近期交易，作为企业合并中获得的土地使用权的公允价值计量证据。鉴于该土地被授权用于不同的用途，且未必反映收购日当天的市场状况，核数师未能质疑获提供证据的相关性及可靠性。

核数师亦未能就实体为商誉减值评估而编制的现金流量预测中的预测收入及预测费用的必要详情获取足够的支持证据。

5.4 专业怀疑态度及专业判断

5.4.1 专业怀疑为一种态度，包括质疑的心态，对可能因欺诈或错误造成的错报的情况保持警惕，并对审计证据进行批判性评估。这是核数师技能之一，与专业判断并列，对保持审计质素至关重要。以下情况显示核数师于审计过程中未能行使专业怀疑态度：

- (a) 尽管一家联营公司的实际业绩低于过去年度的预测，核数师未能严格评估就该联营公司的权益进行减值评估时使用的现金流预测的可靠性，包括所采用的方法及假设。
- (b) 为进行减值评估，估值会参考类似的公司，以证明现金产生单位的利润率属合理。我们的调查显示，该等参考公司的业务性质、规模及地点与被评估减值的现金产生单位并无可比性，而核数师并无质疑该等参考公司的可比性。

5.4.2 香港审计准则第200号要求核数师在计划及执行财务报表审计时运用专业判断。专业判断的评价依据是，所达成的判断是否反映了对审计及会计原则的有效应用，以及是否符合核数师于核数师报告之日已知的事实及情况。核数师未能作出适当的专业判断的情况包括：

- (a) 核数师未能对某上市实体发行的承兑票据条款的修改进行适当评估，以确定该

修改是否重大，了解其实质及理由。有关评估将影响会计处理。如属重大修改，将终止确认原有金融负债及入账新金融负债。

- (b) 核数师在审计过程中并无应用所有相关的技术以评估公开发售及红利发行对计算每股收益的影响。
- (c) 核数师于确定其审计的相关财务报表整体的重要性时，并无适当地运用专业判断，包括考虑所产生的重要性水平是否反映香港审计准则第320号*计划及执行审计中的重要性*所规定的原则，即考虑到财务报表使用者的资料需求及期望。
- (d) 核数师使用不同的基准及应用基准的百分比计算出三项潜在的重要性水平。核数师对收入应用百分比作为确定整个财务报表重要性的基础。在调查中发现，核数师未能说明为何选择的基准及应用的百分比在当时的情况下属合适。

5.5 会计估计的审计

5.5.1 会计估计涉及重大判断、假设及估计，亦是经常发现审计缺失的领域之一。有关缺失通常包括与(i)金融工具及生物资产的公允价值计量；(ii)购买代价及所购资产于购买日的公允价值计量；及(iii)资产减值评估有关的会计估计。

5.5.2 香港审计准则第540号*会计估计的审计(包括公允价值会计估计)*及相关披露规定核数师执行审计程序并获得足够适当的审计证据，以评估会计估计的合理性。会计估计的厘定涉及筛选及应用采用假设及数据的方法，需要管理层作出判断。这可能会导致计量的固有不确定性及颇大复杂性，从而增加重大错报的风险。

5.5.3 有关会计估计的审计不足的观察包括：

- (a) 核数师未能适当评估商誉减值评估中使用的假设的合理性。鉴于相关业务处于亏损状态，核数师并未质疑假设10年预测期内的年增长率为25%（即累计增长645%）是否合理且可支持，以及使用美国GDP年度增长率以确定内地企业的长期增长率属相关。
- (b) 核数师未能充分评估估值师在上市实体所发行的可换股债券的估值中所使用的信用评级及实际利率的合理性。有关信用评级及实际利率，估值师只参考上市实体的过往财务表现而厘定，并无考虑上市实体的流动性资金恶化的情况。

5.6 核数师使用所聘用的专家之工作

5.6.1 于审计会计估计时，核数师可能会聘请非会计或审计领域的专家，以协助获得足够的适当审计证据。我们注意到，核数师在使用专家的工作作为审计证据时，经常没有按照香港审计准则第620号核数师使用所聘用的专家之工作的规定，对专家的工作进行充分的评估。

5.6.2 除评估核数师聘用的专家的能力及客观性外，香港审计准则第620号要求评估专家工作的充分性，以达至核数师的目的。核数师须考虑：

- (a) 专家在其工作中所使用的数据来源、假设及方法，及其与过往期间的一致性；及
- (b) 专家工作的结果是否与核数师对业务的总体了解及所执行其他审计程序的结果一致。该讨论应在审计档案中妥为记录。

5.6.3 我们的观察包括：

- (a) 未能发现专家在审核上市实体所提供的金融负债估值工作中的不足之处，例如，专家使用并无可比性的其他公司债券的名义利差来对估值中使用的信用利差进行基准测试，因此，未能适当地支援估值中使用的输入值的合理性。
- (b) 核数师未能评估专家的能力、技能、客观性、专业领域及工作是否充分。

5.7 持续经营评估及汇报

5.7.1 持续经营评估乃管理层在编制财务报表时必须作出基于证据的判断。财务报表向其使用者提供有关实体的财务表现及状况的资料，核数师必须就编制财务报表时使用的持续经营基准及相关披露的适当性发表意见。

5.7.2 香港审计准则第570号(经修订)持续经营要求核数师获得充分、适当的审计证据，以就以下事项作出总结及报告：

- (a) 管理层在编制财务报表时使用持续经营会计基准的适当性；及
- (b) 是否存在与可能对实体持续经营能力产生重大疑虑的事件或情况相关的重大不确定性(持续经营重大不确定性)。

5.7.3 倘根据取得的审计证据，核数师认为管理层使用持续经营会计基准属适当，且在财务报表中充分披露持续经营重大不确定性，则核数师应发表无保留意见并纳入核数师报告「与持续经营相关的重大不确定性」标题下的单独章节，以(a)提请垂注披露该事项的财务报表附注；(b)声明存在持续经营的重大不确定性，且核数师的意见未就该事项作出修订。

- 5.7.4 倘财务报表中持续经营重大不确定性的披露不足，则核数师应酌情发表保留意见或否定意见。
- 5.7.5 仅在涉及对财务报表整体具有重大影响的多重不确定性(可能包括持续经营重大不确定性)的极为罕见的情况下，核数师对相关财务报表发表无法表示意见或属适当。
- 5.7.6 在若干调查中注意到，尽管上市实体在财务报表中披露了若干事件及情况导致可能会对该集团持续经营的能力产生重大疑虑，但核数师可能未能取得充分适当审计证据，从而得出上市实体不存在持续经营重大不确定性的结论。调查亦显示，核数师未能就用于持续经营评估的现金流量预测所依据的假设及估计取得充分支持。

5.8 审计汇报

- 5.8.1 适当的审计报告反映了实体开展业务的质量，能为财务报表使用者在业务决策上提供重要资料。核数师必须具备足够的专业知识，进行充分的审计工作并取得充分的证据，以发表适当的审计意见。
- 5.8.2 香港审计准则第700号*就财务报表形成意见及报告*规定，核数师在发表审计意见时需要评估是否已取得充分适当的审计证据，以及财务报表整体是否不存在重大错报(不论是否由于欺诈或错误造成)。
- 5.8.3 香港审计准则第705号*对独立核数师报告意见的修订*(香港审计准则第**705**号)规定，当核数师根据所取得的审计证据认为财务报表整体不是不存在重大错报时；或当核数师无法取得充分适当的审计证据以断定财务报表整体是否不存在重大错报时，则修订审计意见。

5.8.4 适当的修订审计意见取决于：

- (a) 导致修订的事项的性质，即财务报表是否存在重大错报，或在无法取得充分适当的审计证据的情况下，是否可能存在重大错报；及
- (b) 核数师对该事项对财务报表的影响或潜在影响的普遍性的判断。

5.8.5 下表说明核数师对导致修订的事项的性质及其对财务报表的影响或潜在影响的普遍性的判断如何影响拟发表意见的类型。

导致修订的事项的性质	核数师对财务报表的影响 或潜在影响的普遍性的判断	
	重大但非普遍	重大且普遍
财务报表存在重大错报	有保留意见	否定意见
未能取得充分适当的审计证据	有保留意见	无法表示意见

5.8.6 在一项调查中，我们发现核数师对一份合并财务报表发表了否定意见。然而，在核数师报告中否定意见的基准部分，核数师表示：

- (a) 就若干金融工具的可收回性，「无法取得」充分适当的审计证据；
- (b) 「无法厘定」是否应作出任何必要的调整；
- (c) 「无法评估」可能对该集团持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性的影响；
及
- (d) 「无法取得」充分适当的审计证据以确定若干人士向该集团提供必要财务支持的意向。

这些情况显示有关审计存在着范围限制，但这些限制不会导致发出否定意见。此外，核数师亦未能说明是否相信取得的审计证据属充分适当，可按照审计标准规定为否定意见的审计基准提供依据。

5.8.7 「否定意见」是核数师对一份财务报表发表的经修订意见，核数师虽已获得充分适当的审计证据，但认为错报的事项单独或汇总起来既重大又普遍。然而，由于上述的核数师尚未取得充分适当的审计证据，相关财务报表中否定意见的基准部分的描述未能反映核数师的结论。

5.8.8 在另外两项调查中，上市实体未能按照适用的财务报告准则将股权投资的重大公允价值下跌确认为减值亏损。调查发现，核数师未能通过考虑所有相关审计证据并运用适当的专业判断来评估实体对相关财务汇报框架的应用，从而发现不遵从会计要求的情况，导致发出不恰当的审计意见。

第六部分 展望未来

6.1 引言

6.1.1 本部分概述我们于未来一年进一步加强调查及查讯职能的主要计划。

6.2 优化流程及程序

6.2.1 按照我们第一份年度调查报告中为加强我们的流程及程序而制定的计划，我们进行若干项更改以简化我们的流程并优先使用我们的资源来处理对公众利益造成更大的潜在损害的不当行为的指控(上文第3.1.3段)。

6.2.2 由于上文第3.1节所述的各种因素，年内调查及查讯个案显著增加。尽管采取了行动，但积压的情况仍然存在。承接年内所作出的努力，我们将继续探索如何简化处理投诉、调查及查讯的流程及程序，进一步简化或加快程序的执行，以提高我们解决积压个案的能力，同时增强我们处理涉及重大公众利益的新个案的应变能力。

6.2.3 此外，我们正在制定计划及工作流程，以加强调查、查察及纪律处分职能之间的合作及协调，以确保以最具效率及效益的方式处理问题。

6.3 与其他监管机构加强合作

香港

6.3.1 会财局继续与其他监管机构及执法机构合作。与截至2021年3月31日止18个月期间相比，本年度其他监管机构及执法机构的转介个案增加24%。当中包括涉及高度公众利益及恶名的不当行为的指控。这有力地证明了其他监管及执法机构对会财局处理与财务汇报及上市实体核数师有关的不当行为方面的信任。

6.3.2 我们致力与该等监管机构更紧密地合作，以确保就财务汇报及审计质素方面具有共同关心的事项，促进协调一致的监管工作。

内地

6.3.3 年内，我们已完成两宗在监督评价局协助下获取相关审计工作底稿的调查。我们将继续优先处理已取得审计工作底稿的5宗调查个案。

6.3.4 于2022年9月，我们在监督评价局的协助下再取得与5宗调查有关的审计工作底稿。

6.3.5 我们将继续与监督评价局合作，提高取得内地审计工作底稿的效率。此外，我们亦计划进一步加强与监督评价局及其他内地当局在调查职能方面的跨境合作及协作。

6.4 准备进一步改革

6.4.1 《2021年修订条例》的通过扩大了会财局的职权范围，除现有对公众利益实体核数师及其注册负责人的监管权力外，调查《2021年修订条例》中界定的「专业人士」的权力也被移交予本局。会财局网站上提供的政策声明中载有扩大调查及查讯职能范围的详情。

6.4.2 鉴于扩大的职权范围及预期的新增工作量，调查及查讯职能已扩大专业团队，其中包括处理有关会计师及执业会计师的投诉及调查有丰富经验的人员。

6.4.3 我们亦正在更新我们的营运流程及程序，并一直与香港会计师公会紧密联络，以确保顺利及无缝过渡新职责，以使我们能够以最具高效率及效益的方式履行我们的新职责。

附录1

职权范围及权力概要

1 职权范围及权力－调查

职权范围

- 1.1 根据《会计及财务汇报局条例》第23条及第23A条，会财局可于下列情况下指示进行调查，倘会财局：
- a. 有理由查讯公众利益实体核数师或注册负责人是否已作出失当行为；
 - b. 有合理理由相信某非公众利益实体核数师已经作出执业方面的不当行为；
 - c. 有合理理由相信某公众利益实体核数师或注册负责人可能已违反《会计及财务汇报局条例》的条文；或
 - d. 有合理理由相信某公众利益实体核数师于执行2019年10月1日或之后完成的公众利益实体项目时的方式，不符合投资大众的利益或公众利益。
- 1.2 根据《会计及财务汇报局条例》第37A条及37B条，公众利益实体核数师或注册负责人的「失当行为」包括：
- a. 「执业方面的不当行为」(见下文1.3)；
 - b. 违反《会计及财务汇报局条例》的任何条文；
 - c. 违反就公众利益实体核数师注册或认可所施加的条件；
 - d. 违反根据《会计及财务汇报局条例》的条文而施加予公众利益实体核数师或注册负责人的规定；及

- e. 进行公众利益实体项目所作出某行为，而按会财局的意见，该行为有损或相当可能有损投资大众的利益或公众利益。

1.3 根据《会计及财务汇报局条例》第4条，进行与公众利益实体项目有关的「执业方面的不当行为」的例子包括：

- a. 没有或忽略遵守、维持或应用若干专业标准(如审计准则)；
- b. 在进行其专业工作时的疏忽行为；
- c. 专业上的失当行为；
- d. 作出或不作出该等事情即会被合理地视为损及或相当可能损及该核数师、香港会计师公会或会计师专业的声誉的任何事情；
- e. 捏改文件；及
- f. 就任何文件作出明知是虚假的或不相信是真实的重大陈述。

1.4 根据《会计及财务汇报局条例》附表1A，公众利益实体项目为拟备：

- a. 根据《公司条例》(第622章)、香港联交所的有关规则或香港证监会刊发的相关守则的要求，就公众利益实体的年度财务报表(即年度报告)拟备的核数师报告；
- b. 就法团的股份或股额或集体投资计划寻求上市拟备须纳入上市文件(即上市招股章程)的指明报告；或
- c. 就《上市规则》所指的就2019年10月1日或之后完成的逆向收购或非常重大的收购，并根据《上市规则》规定拟备须纳入由公众利益实体刊发的通告内的会计师报告。

权力

1.5 调查可由审计调查委员会或会财局的员工(调查员)进行。根据《会计及财务汇报局条例》第22条，会财局的行政总裁为审计调查委员会的当然成员及主席。

- 1.6 于厘定是否有足够的证据证明存在失当行为或执业方面的不当行为时，透过行使《会计及财务汇报局条例》第25条规定的权力，审计调查委员会或调查员有权要求任何与被调查事项有关的人士或调查员有合理理由相信拥有相关记录或文件或相关资料的人士：
- a. 交出与调查有关的任何记录或文件；
 - b. 就交出的记录或文件，给予解释或进一步详情；
 - c. 以书面回答调查员提出关乎调查的问题；
 - d. 面见调查员以回答关乎调查的问题；或
 - e. 提供该人士能够合理地提供与该项调查相关的其他协助。

任何人士均须遵从根据第25条对其施加的要求。根据《会计及财务汇报局条例》第31条，任何人无合理辩解而没有遵从该要求，即属犯罪。一经定罪，可处以罚款及／或监禁。

过渡安排

- 1.7 《会计及财务汇报局条例》第92条及第93条规定，对2019年10月1日前完成的公众利益实体项目审计的调查，应按《2019年修订条例》未颁布的情况进行(旧制度)。换言之，于紧接2019年10月1日之前生效的《会计及财务汇报局条例》(第588章)(《原有会计及财务汇报局条例》)继续适用于该等调查。
- 1.8 旧制度及新制度在进行调查方面的主要区别如下：

	旧制度	新制度
受规管人士		包括公众利益实体核数师的质素 监控制度负责人

	旧制度	新制度
调查主体事宜	相关不当行为	除相关不当行为(现称为执业方面的不当行为)外, 失当行为亦包括: <ul style="list-style-type: none"> • 违反《会计及财务汇报局条例》的任何条文; • 违反就公众利益实体核数师注册或认可所施加的条件; • 违反根据《会计及财务汇报局条例》的规定所施加的要求; 及 • 有损或相当可能有损投资大众的利益或公众利益的行为。
开展调查的基准	如「有情况显示」(根据《原有会计及财务汇报局条例》第23(1)条)或「有合理因由相信」(根据《原有会计及财务汇报局条例》第23(3)条)发生相关不当行为。	「有理由查讯」或「有合理因由相信」已进行失当行为(根据《会计及财务汇报局条例》第23条)。
跟进行动	调查结果将转介予香港会计师公会, 以考虑采取适当的跟进行动。	调查结果将转介予会财局的纪律处分部, 以考虑进行处分。

2 职权范围及权力－查讯

职权范围

- 2.1 如会财局认为有或可能有是否就某公众利益实体发布的相关财务报告有有关的不遵从事宜的问题, 则会财局有权展开查讯。

- 2.2 就公众利益实体(上市集体投资计划除外)而言,相关财务报告一般指其财务报表,包括《公司条例》或《上市规则》规定的周年及中期财务报表。其亦包括上市文件(例如招股章程)所需的会计师报告。
- 2.3 就上市集体投资计划而言,相关财务报告一般指根据相关证监会守则或指引或《上市规则》刊发计划的财务报表。其亦包括上市文件所需的会计师报告。
- 2.4 根据第40(1)(a)条,查讯亦可由会财局员工根据会财局董事局的授权进行。此外,会财局可根据《会计及财务汇报局条例》第40(1)(b)条,委任财务汇报检讨委员会进行查讯。
- 2.5 财务汇报检讨委员会由一名财务汇报检讨委员团召集人(担任主席)及委员团的至少四名其他成员组成。财务汇报检讨委员团的成员由财政司司长根据香港特别行政区行政长官的授权,在征询会财局的意见后,因其在会计、审计、金融、银行、法律、行政或管理方面的经验,或因其专业或职业经验而获委任。

权力

- 2.6 一旦展开查讯,会财局或财务汇报检讨委员会可根据《会计及财务汇报局条例》第43(1)条,以书面形式要求核数师、上市实体及其高级人员或雇员等若干人士交出或给予该要求指明的任何记录或文件,并提供资料或解释。
- 2.7 倘会财局根据会财局或财务汇报检讨委员会的查讯结果的相关报告,发现存在相关不遵从事宜,会财局可向有关上市实体发出通知,要求其按通知中规定的方式及期限内移除不遵从事宜。
- 2.8 倘上市实体并无于指定期限内补救相关不遵从事宜(而该不遵从事宜与违反《公司条例》(第622章)规定的会计规定有关),会财局可根据《会计及财务汇报局条例》第50(2)条向原讼法庭申请宣告有关不遵从事宜,并勒令要求该上市实体董事促使补救有关的不遵从事宜。

会财局可采取其认为适当的任何其他行动,包括将个案转介予适当的监管机构以采取跟进行动。

附录2 程序概述

1 引言

1.1 会财局可根据被动或主动情报来源(见上文第2.2.1段)展开调查或查讯。

2 初步评估

2.1 对于从被动来源获得的情报，本局将进行初步评估，以确定是否存在可跟进的潜在失当行为或不遵从事宜的指控，即是否存在属于会财局职权范围的潜在指控。倘潜在指控在会财局的职权范围之外，本局不会跟进，亦不会进一步处理，但可能将其转介予属于其职权范围的有关当局。

3 进一步评估指控

3.1 对于从主动来源获得的情报及从被动来源获得的情报，倘存在可跟进的指控，则会对所获得的情报及所有公开资料进行评估，其中可能包括相关财务报表。此外，会财局可能会主动寻求从其他来源的资料。

3.2 例如，倘有必要，会财局可能要求上市实体、核数师或其他相关方提供资料。评估的目的是确定潜在失当行为或不遵从事宜的潜在指控，以及所获得的证据是否符合展开查讯或调查的法定门槛。

3.3 倘获得的证据达到法定门槛，会财局将展开调查或查讯。否则，会财局将不会进一步跟进该个案。然而，会财局可能会向该公众利益实体及／或其核数师发出意见函，指出根据所获得的证据而发现的若干问题，并就未来财务报表的编制或未来审计工作的开展提出改善建议。

4 调查／查讯

- 4.1 会财局根据香港法例第588章《会计及财务汇报局条例》行使权力，包括要求从相关方获取记录、文件、解释或其他资料，以进行调查或查讯。只有在有合理理由的情况下，本局才会批准相关方延长遵从有关要求的期限。
- 4.2 本局会编制调查或查讯报告，载列调查或查讯方面的潜在指控以及本局的分析及结论。于报告获会财局采纳之前，报告中被点名的人士有合理机会作出申述。
- 4.3 倘失当行为或不遵从会计规定事宜的潜在指控并未得到所获证据所证实，会财局可决定结案，或将此事转交予其他适当的监管机构或执法部门(倘适用)。

5 移除不遵从事宜

- 5.1 倘查讯的结果显示存在不遵从事宜，会财局可向有关公众利益实体发出通知，要求其按通知中的指定方式及于指定期限内移除不遵从事宜。
- 5.2 倘该公众利益实体并没有于指定期限内移除有关不遵从事宜，会财局可向原讼法庭申请颁令，要求该公众利益实体的董事促使移除有关不遵从事宜。

6 纪律处分

- 6.1 涉及2019年10月1日前完成的公众利益实体审计项目的调查个案(旧制度)的结果均转介予香港会计师公会，供其考虑采取适当的跟进行动。自2022年10月1日起，有关此类项目的调查结果将转交予会财局纪律处分部。
- 6.2 涉及2019年10月1日或之后完成的公众利益实体审计项目的调查个案(新制度)，调查结果将转交予会财局纪律处分部。倘有足够证据证明相关公众利益实体的核数师及/或其注册负责人有失当行为，纪律处分部将考虑会财局应否实施纪律处分。

联络我们



如有查询或意见，欢迎与我们联系。

会计及财务汇报局
香港皇后大道东183号
合和中心24楼

电话：(852) 2810 6321

传真：(852) 2810 6320

电邮：general@afrc.org.hk

网址：afrc.org.hk

Copyright © 2022 Accounting and Financial Reporting Council

