

电子简讯

署理行政总裁王蕙湄



主要信息

對於上市实体和审计业界而言，2020年的首四个月是一个异常而艰难的时期。新型冠状病毒疫情和随后的旅游限制给企业造成损失，并引发了一系列令人关注，并需要进行特殊安排的事件，包括与可能延迟公布业绩有关的安排。本局在2020年2月的《电子简讯》中已经重点提出了一些值得注意的问题和建议，旨在帮助核数师和上市实体应对疫情所带来前所未有的情况。我们欣喜，在香港各金融监管机构的迅速应对和共同努力下，在1,781家以12月31日为年结日的上市公司中，共有1,304家能够及时发布初步业绩¹。

尽管新型冠状病毒在香港和内地开始有减弱的迹象，但病毒爆发给企业带来的不利影响仍在蔓延，包括商业活动减少、业务持续性的压力、融资困难以及资产减值等。这些对适当的财务汇报程序具有重大的影响，核数师、上市实体和审计委员会在履行各自职责时需要格外留神。董事要特别注意，根据《公司条例》，编制年度财务报表的责任完全由董事承担。同样，根据《上市规则》，董事局也共同负责公司的管理和营运，其中包括编制财务报表。尽管其允许将责任委派给他人，但董事仍然要负主要责任。董事在履行职责时，还必须处事谨慎、具备知识和克己任。

在此艰难时刻，作为香港独立核数师监管机构，财务汇报局有责任确保财务汇报的质素、可靠性及完整性不会受损，以及保障投资者利益。在本期《电子简讯》中，我们将阐明一些重要的问题，并向上述持份者提供相应的建议。这些持份者在维持审计质素和审计独立性中有着不可或

缺的作用，在这一充满挑战的时刻，这一点变得尤为重要。尤其是，核数师应评估使用持续经营假设的适当性以及对管理层的判断和假设提出质疑。我们还会就核数师事务所辞任上市公司核数师有关的问题提供建议。财务汇报局强烈建议核数师将此《电子简讯》传递给管理层和审计委员会，以供其细阅。

注¹ 资料来源：香港联合交易所有限公司

问题及建议

(1) 持续经营

对於财务报表编制者

董事有责任按照财务报告准则编制真实而公正的财务报表。持续经营是编制财务报表的基本原则。香港会计准则(HKAS)第1号「财务报表的呈报」要求编制者评估实体持续经营的能力。

在疫情下，由於业务中断、客户流失、潜在索赔、违反贷款契约或无法获得必要的融资所引起的不确定的情况，可能会影响营运资金的周转。在评估实体持续经营的能力时，应准备好预测，以评估该实体的未来现金流是否能够应付资产负债表日後未来12个月内到期的负债。

由於现时的情况，之前年度所采用的假设可能已不适用，管理层应重新评估假设及其对预测现金流的影响。

他们应进行压力测试或敏感度分析，以进一步评估各种悲观假设对资产负债表日後12个月的未来现金流的影响。

对於核数师

香港审计准则(HKSA)第570号「持续经营」规定核数师应评估管理层在编制财务报表时采用的持续经营假设是否适当，以及实体的持续经营能力是否存在重大的不确定性。

在评估管理层准备的现金流预测时，核数师应保持质疑的态度，批判性地挑战（而不是合理化）管理层作出的关键假设和判断的合理性，尤其是管理层是否对假设进行了适当的敏感度分析，而在当前情况下可能会严重影响预测的现金流。

核数师应尽快就与持续经营相关的重大不确定性与审计委员会进行沟通，包括对持续经营假设可能存在的分歧、披露的程度以及对审计意见的影响。

HKSA 570要求核数师根据所取得的审计证据以结论是否存在重大不确定性以致实体持续经营的能力成疑。如在编制财务

如果认为持续经营的假设不合适，则管理层应选择能够给予最相关和最可靠财务资料的会计政策，例如「分解」基础。

若重大不确定性使实体持续经营的能力成疑，财务报表中必须就此作出披露，而有关披露必须针对实体的情况，特别是不确定性将如何及何时明朗化，及其对实体的资源、运作、流动性和偿付能力的影响。这亦是企业管治守则C.1.3所规定的责任。

报表时所采用的持续经营假设不恰当，核数师应发表反对意见。如果采用持续经营假设适当，但存在重大不确定性，并且在财务报表中没有对重大不确定性作出充分的披露，则核数师应按照HKSA第705号(修订)中的「独立核数师报告意见修订」作意见修订。

对於审计委员会

根据企业管治守则C.3.3的条文，审计委员会需检讨上市实体的财务资料，当中包括持续经营的假设。审计委员会了解管理层对持续经营的评估是十分重要的，特别是形成关键假设和判断的基础及这些假设和判断如何在现金流预测中反映。审计委员会应与管理层和核数师展开讨论，以评估新型冠状病毒对编制财务报表所用的持续经营假设的影响。

审计委员会必须相信在所有合理可能的情况下，实体有充足的现金和流动性以继续履行在到期日的债务。审计委员会应与核数师就审视管理层在现金流预测中采用的关键假设和判断讨论其所进行的工作。

(2) 非金融资产减值 (包括商誉、其他无形资产、物业、厂房和设备、投资性物业(按成本模式)、租赁合同下的采用权资产、联营企业/合营公司的权益)。

对於财务报表编制者

编制者需要评估新型冠状病毒的影响是否导致非金融资产减值。HKAS第36号「资产减值」规定，商誉及无限可使用年期之无形资产须至少每年进行减值测试。若有

对於核数师

由於非金融资产减值涉及大量管理层的判断和估计，核数师应在审计期间进行评估时，持有专业的怀疑态度。与管理层、审计委员会及专业估值师(如有聘用)就减

迹象显示其他非金融资产可能发生减值，亦须进行减值测试。

就非金融资产的减值评估而言，编制者应该注意以下几个方面：

- 编制现金流预测

疫情危机对预测经济效果带来重大不确定性和前所未有的挑战（例如，遏制新型冠状病毒所采取措施的严重程度和所持续的时间及商业运作或经济活动复元的时间）。在使用预期现金流方法时，应适当考虑由于新型冠状病毒引起的不确定性以及对预期现金流、未来增长率和任何终值的影响。

- 折现率的确定

用于折现资产或现金产生单位的未来现金流的折现率应反映未来现金流量估计尚未调整的风险。

- 财务报表中的披露

实体应就减值评估中对可收回金额的计量所采用的敏感关键假设作出披露。这些关键假设可能包括预测期内销售的预期增长率、最终增长率和折现率以及新型冠状病毒的爆发如何影响这些关键假设。就商誉及无限可使用年期之无形资产减值评估而言，HKAS第36号要求若关键假设合理地有可能改变而导致资产减值，则须作敏感性披露。

值评估及任何重大困难进行适时沟通是至关重要的。核数师应特别注意以下方面：

- 现金流预测中应用的关键假设

现金流预测应反映现实，以汇报日当前情况为基础（例如，工厂停产、店铺关闭、销售减少和原材料成本增加等），并由适当级别的管理人员审批。

核数师应依赖外间市场证据（例如行业预测）以评价减值评估中所采用的最终增长率是否合理及有依据。

- 折现率

核数师应评估编制者如何确定折现率。特别是，政府债券收益率下降引致无风险利率下降，未必可能自动转化为实体的折现率下降，原因是，实体的财务和流动性状况可能令用于确定折现率的信贷及/或其他风险溢价增加。

- 财务报表中的披露

财务报表中的披露应针对实体的具体情况，并与管理层现金流预测中的基本关键假设和判断相一致。

對於审计委员会

审计委员会应提醒管理层适时准备减值评估，使核数师有足够的时间进行审查。审计委员会应就减值评估的过程、所采用的关键假设和所作出的判断，与管理层进行讨论，以确保相关因素和市场情况已被适当地考虑。

审计委员会应挑战管理层是否已经适当地进行减值评估，以及：

- 核数师是否充分理解实体的业务环境、营运情况及风险，并且能够严格评价管理层就非金融资产的减值评估；及
- 核数师是否已充分质疑管理层的关键假设和判断，以及已取得充分和适当的审计证据以支持结论。

(3) 公允价值计量

對於财务报表编制者

香港财务报告准则第13号「公允价值计量」下的公允价值是基於市场的计量。新型冠状病毒对公允价值计量的影响可能很大，在某些情况下，可观察的市场交易或资料可能不存在。编制者应注意以下方面：

- 活跃市场中的价格是否存在，以及是否需要可对观察的输入数据进行调整以反映事实和情况，或是否必须使用不可观察的输入数据，以取替可观察的输入数据。
- 在公允价值计量中所采用的不可观察的输入数据应反映新型冠状病毒的影响。
- 在这种情况下，可能需要更改估值技

對於核数师

在对公允价值计量方法评估方面，核数师应保持独立思考，并着重於(a) 公允价值计量固有的不确定性，特别是新型冠状病毒的影响；(b) 公允价值计量所用的假设和输入数据的适当性；(c) 管理层使用的原始数据是否相关和可靠；及(d) 在财务报表已作出充分的披露。

核数师需要就公允价值计量中的复杂估计以及包含高度不确定性的估计，与管理层、审计委员会及专业估值师(如有聘用)进行沟通。

术或其应用以计算公允价值。

- 编制者应在财务报表中加强有关关键假设、敏感度和估计不确定性的主要来源之披露，使财务报表的使用者了解新型冠状病毒对资产和负债的公允价值计量的影响。

对於审计委员会

资产和负债的公允价值计量是个复杂及主观的领域，而新型冠状病毒更增添其不确定性。审计委员会应确保管理层拥有必需的技能 and 经验以计量金融资产的价值或在适当时候聘请外部专家。此外，审计委员会质疑核数师的工作，以取得足够的证据来支持公允价值计量中不可观察的输入数据。

(4) 收入确认

对於财务报表编制者

新型冠状病毒疫情可能会影响编制者根据香港财务报告准则第15号「客户合约之收入」下收入确认的金额和时间，编制者应注意：

- 收入确认的金额

仅可在变动对价相关的不确定性解除时，极有可能不会导致所确认的累计收入发生重大逆转的情况下，实体才可将变动对价的金额计入交易价格中。回扣、数量折扣、产品退货退款和价格优惠退款将影响客户合约中的变动对价的计量，继而会影响量和收入确认。

- 收入确认的时间

对於核数师

疫情可能会对实体的财务表现造成不利影响，并给管理层施加压力，进行欺诈性销售交易以达到实体的收入或利润目标。在评估是否依赖实体的内部销售监控时，核数师应确保内部审计在整个审计期间内均按预期运作，并且管理层没有凌驾行之有效的监控。例如，核数师应注意销售交易的批准程序是否有所变化，以及是否遵守这些监控措施进行。

此外，核数师应仔细评估是否已根据香港财务报告准则第15号适当地考虑了销售退货、额外的价格优惠和批量折扣或因疫情导致的交货延误（统称变动对价）和合约变更。

编制者应注意，收入确认的时间不一定基於交货，而是基於将控制权转移给客户的时间。编制者应参考香港财务报告准则第15号提供的五项指标，以识别控制权转移的时间点。因运输限制或客户设施的关闭导致无法进行实物交付，不一定影响收入确认的时间。

核数师还应注意异常收入交易，并严格评估其业务理据。在其他审计程序中，核数师可以在报告期末或接近结束时，对新客户的重大销售进行背景审查，以验证交易的真实性。

对於审计委员会

新型冠状病毒的爆发可能会对实体的业务营运产生不利影响。审核委员会应留意管理层是否面临达到收入目标的压力，而可能导致不当行为，包括进行欺诈性销售交易或操纵收入确认的时间。

审计委员会还应询问实体是否进行了异常收入交易，并了解交易背後的会计处理和业务理据。审核委员会应与外部核数师讨论所执行的审核程序，以核实重大交易的存在及计量。

(5) 应收账款

对於财务报表编制者

由於新型冠状病毒的爆发而导致的业务中断可能导致客户遇到流动性和信用质量问题，从而影响根据香港财务报告准则第9号「金融工具」对相关应收账款的预期信用损失的计量。在预期信用损失的计量方面，编制者应注意以下方面：

- 计算预期信用损失所用的数据应足够新且可靠。
- 评估用於衡量预期信用损失的模型，以确定在当前经济条件下的适用性。

对於核数师

核数师在审计应收账款的预期信用损失时，应采取专业怀疑态度及应：

- 了解及评估如何收集有关贸易债务人信用质量资料的管理过程。
- 了解及评估，由於新型冠状病毒的爆发，如何重新评估应收账款债务人的信用素质。
- 确定在进行预期信用损失评估时，正

在计量预期信用损失时，应对未来宏观经济状况的合理和适当估计加以考虑。

如果计量模型不能充分反映经济状况的变化，管理层应考虑作调整，以反映新型冠状病毒对计算预期信用损失的影响。

财务报表中的披露应反映特定於实体的因素，尤其是新型冠状病毒如何影响贸易应收账款的信用风险以及如何将这些影响纳入应收账款的预期信用损失的计量中。

在进行的信用评估和财务预测所涉及的关键管理判断是否有任何变化。核数师应评估该判断是否合理、适当，并适当地得到商业理由和/或外部证据的支持，以及质疑管理层这种变更与其他审计证据是否不一致。此外，披露应反映关键判断变化的细节，尤其是前瞻性资料如何纳入预期信用损失的计量中。

对於审计委员会

对於审核委员会而言，了解计量应收账款的预期信用损失的管理系统和程序，以及此类系统和程序的内部控制是否适当到位是十分重要的。

审计委员会还应质疑管理层在计量应收账款预期信用损失的关键判断和估计，以及核数师在审计应收账款预期信用损失的计量和完整性时，是否已采取专业的怀疑态度。

(6) 财务报表外的披露

对於财务报表编制者

投资者及其他持份者特别有兴趣了解实体的复元能力，以及在评估不确定性和编制财务报表时所作出的重要假设和判断。他们亦有兴趣知道公司如何透过对通过现有及和潜在融资工具获得财务资源，以支持公司的持续运营，特别是在存在重大不确定性的情况下，可能会使该实体的

对於核数师

核数师应与审计委员会及管理层商讨财务报表外、与新型冠状病毒相关的披露，以及根据香港审计准则第720号「有关其他讯息核数师的责任」评估这些披露是否与财务报表及核数师从审计中所了解的情况存在重大抵触。

持续经营能力成疑。

除了财务报表中的资料，管理层应根据需要，扩大对实体主要风险和不确定性的分析，以包括对其业务、财务状况和经济绩效的定性和定量评估。

对于审计委员会

审计委员会应与管理层合作，以确保在财务报表中及财务报表外有充分和适当的披露，以满足持份者对讯息的需要，特别是实体的未来前景、实体用以减轻新型冠状病毒影响的计划，以及可用于支持持续营运的财政资源水平。

核数师应注意的其他事项

除了上述事项外，核数师在应对新型冠状病毒爆发，计划和执行审计时还应注意以下事项：

- 旅游限制和替代程序的应用

在前往实体的场地以执行审核程序方面，核数师可能遇到困难。在这种情况下，核数师可考虑其他选择。只要能就证据的充分性和适当性作评估，核数师可考虑使用科技来审查证据。

核数师应将透过科技所获取的审计证据的充分性和适当性评估，以及核数师认为证据的质素和可靠性没有因此而下降的理由记录在案。这些评估应就每个个案，根据事实及具体情况逐一进行。

- 集团审计

集团核数师应根据HKSA 600「特殊考虑—集团财务报表的审计（包括组成部分核数师的工作），重新评估在财务报表内存在重大风险的重大组成部分，以及对组成部分核数师执行工作范围的相关影响。

核数师亦应集团财务汇报流程和监控程序可能发生的变化保持警惕，并相应地调整审计程序。

- 审计风险评估

核数师应就新型冠状病毒重新审视其风险评估，尤其是对於财务报表领域中重大或涉及高度判断力的领域。他们亦应就有关欺诈或其他会计不当行执行附加程序，因为在公司承受沉重压力时，内部监控可能无法按计划发挥其功能。

- 附加质素监控程序

核数师应考虑采取其他质素监控程序以应对更高风险，例如，要求就可能受到新型冠状病毒问题影响的判断和结论领域进行进一步内部谘询，并扩大质素监控审视的工作范围，以涵盖管理层和审计团队因应新型冠状病毒而作出的重大判断，包括持续经营假设的适当性。

- 关键审计事项

按照HKSA第701号「独立核数师报告中就关键审计事项的沟通」而言，新型冠状病毒本身未必是关键审计事项，但其可能是核数师确定关键审计事项的关键考虑因素。

核数师应考虑披露因新型冠状病毒所增加的风险，以及为应对新型冠状病毒而有所增加的主观性和不确定性所执行的附加程序。核数师应避免在披露关键审计事项上依样葫芦，并确保就特定於实体情况的相关讯息作出披露。

有关上市实体核数师辞职的建议

作为独立的核数师监管机构，财务汇报局关注审计质素是否得以维持，并且审计质素不会受更换核数师而影响。财务汇报局希望提醒核数师和上市实体确保审计质素的重要性，以及注意以下关键领域，以免影响投资者对财务报告的信心。

1. 审核委员会负责任命核数师，应确保与受聘的核数师就聘用条款（包括审计费和所执行审计服务的范围）适时展开讨论。
2. 如现任核数师的客户持续政策或其他因素的变化，可能导致其辞职作为上市公司的核数师，核数师应与审计委员会尽快讨论其意向。这也可让审计委员会有足够的时间，寻找到另一位合适的核数师，以取代决定辞职的核数师。审计委员会应深入查问核数师辞任的原因（例如未解决的审计问题），并考虑是否需要采取任何行动。
3. 为了确保市场人士充分掌握资讯，专业会计师道德守则第300条规定离任的核数师需致函审计委员会和董事局，阐明导致其辞任或终止服务的情况，即离任核数师认为影响其与上市公司与关系的所有事件。
4. 关于新任核数师的任命，审计委员会应有一个透明而健全的程序来甄选候选核数师，以确保新任核数师是独立的及有足够的能力和资源来进行审计工作，而所建议的审计费相对於需执行的审计服务范围是合理的。
5. 新任核数师在决定接受任命之前应至少认真考虑以下几点：
 - a. 客户的诚信，包括是否在工作范围内有不适当的限制以及建议更换核数师的原因；
 - b. 是否具备接受聘任所需的专业知识、时间和资源；及
 - c. 是否符合相关的道德规定。

联络我们

如有查询或意见，欢迎与我们联系。

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@frc.org.hk

网址: www.frc.org.hk