

# 2024年度調查報告

調查

2024年8月28日



---

## 關於會計及財務匯報局

會計及財務匯報局(會財局)是根據《會計及財務匯報局條例》(會財局條例)成立的獨立機構。作為會計專業獨立監管機構，會財局將履行作為行業倡導者的角色，致力於引領香港會計行業，通過有效監管，持續提升專業質素，從而有效地保障公眾利益，推動業界的可持續發展。

如欲瞭解更多會財局的法定職能，請瀏覽[www.afrc.org.hk](http://www.afrc.org.hk)。

## 前言

準確可靠的財務報表是有效資本市場的支柱。高質素的審計是鞏固金融生態系統信任的基石。作為會計專業的獨立監管機構，會財局致力於透過多管齊下及全面的監管方式來維護審計質素，以遏止失當行為，避免審計質素風險增加，同時保障金融體系的穩健，並增強投資者的信心。

為鞏固香港作為國際金融中心的地位，會財局不斷強調建立注重高質素的財務匯報及審計文化之重要性。本局通過鼓勵行為上的改進和維持高標準的專業與誠信，引領會計專業不斷提升專業會計師的質素水平，從而保障公眾利益。

## 報告宗旨

此為本局第四份年度調查報告，內容涵蓋截至**2024年3月31日**止年度。本報告旨在提高市場對本局從調查及查訊個案中識別的發現和觀察結果之認識，並向會計專業提供指引，防止已識別的失當行為及會計不遵從事宜再次發生。

會財局不遺餘力地對失當行為採取監管行動，同時亦深明在會計專業培養良好執業方式之重要性。積極的預防措施，例如與會計專業加強溝通及教育，引領會計專業提升財務匯報及審計質素，並促進金融生態系統的健康發展。

## 監管協同效應：維護財務匯報質素

本財政年度本局在監管合作方面取得重大突破。隨著金融犯罪日趨複雜並經常涉及篡改財務報表以掩藏非法得益，會財局成為了其他監管機構和執法機構打擊金融犯罪的戰略盟友。

年內本局首次聯同證券及期貨事務監察委員會(證監會)及廉政公署(廉署)，針對兩間香港上市公司的懷疑失當行為和企業詐騙採取三方聯合行動。本局亦與證監會就顯著增加的上市公司批授可疑貸款個案相關的共同監管關注事項發出意義重大的聯合聲明。

由監管機構／執法機構轉介的個案比例有所增加，分別佔有關公眾利益實體核數師／公眾利益實體及專業人士的投訴個案總數**45%**及**19%**，充分體現本局在促進監管合作方面的努力。

藉由與監管和執法機構通力合作下創造的監管協同效應，讓本局遏止專業失當行為及上市實體財務報表的會計不遵從事宜的能力大幅提升，有助本局提升公眾對上市實體的財務匯報質素及其核數師的信任。

## 營運回顧

截至**2024年3月31日**止財政年度，調查部工作繁重但成果豐碩。本局收到大量可跟進投訴，較去年增加**2.7%**。大量投訴反映公眾對本局的會計專業監督工作更具信心。

本局繼續按相稱原則調配資源，以保障公眾利益。透過完善投訴處理程序，本局提高了投訴評估效率，確保就發現的問題採取相稱的行動，以便可及時採取適當監管行動。

除被動機制外，本局亦會主動監察市場，偵查潛在失當行為及上市實體財務報表不遵從會計規定的跡象。本局財務報表審閱計劃以風險為本的方法，針對財務匯報中普遍存在的風險領域制定篩選標準，選出**130**間上市實體的財務報表進行審閱，結果促使本局展開了七宗調查及兩宗查訊。本局於年內重新設計了**2024/25**年度財務報表審閱計劃，引入「教育」元素以宣揚良好的財務匯報常規做法，並加入「思維領導」元素以引領持份者改變心態和行為。

本年為本局職權範圍擴大後運作的首個完整年度，報告期內展開的調查宗數增加了**7%**，當中涉及專業人士的調查宗數大增**158%**。

為應付工作量激增，我們採取了營運優化措施，將資源優先投放在處理涉及重大公眾利益的個案，分別完成五宗對公眾利益實體核數師進行的調查及兩宗對專業人士進行的調查。我們移交了六宗已完成的調查予紀律處分部考慮相關紀律處分，餘下一宗調查以發出合規意見函作結。

據已完成的調查顯示，失當行為涉及三個主要範圍，包括**(i)** 未能勤勉盡職行事及保持應有的專業謹慎態度；**(ii)** 未能行使專業判斷及維持專業懷疑態度；及**(iii)** 不遵守法律及法規。

去年，本局對公眾利益實體新展開了**46**宗調查及**14**宗查訊。在針對公眾利益實體核數師的調查當中，最常見的潛在失當行為包括**(i)** 未能獲取充足及適當的審計證據；**(ii)** 未能行使專業判斷及維持專業懷疑態度；及**(iii)** 未有妥善執行項目質素監控審視。

就潛在會計不遵從事宜而言，涉及的主要領域包括**(i)** 收入確認；**(ii)** 減值評估及公允價值計量；及**(iii)** 欺詐性金融交易及匯報。

在專業人士失當行為方面，主要的潛在失當行為仍是不遵從《專業會計師道德守則》(專業會計師道德守則)和鑒證準則。本局亦留意到潛在未有遵守會財局條例所載條文的規定的個案顯著增加。

## 盼與所有持份者攜手引領會計專業向前發展

會計專業的發展有賴所有持份者的共同努力，包括核數師、會計師、社會大眾及會財局。彼此之間共同積極貢獻對會計專業的成功至關重要。

鑒於財務領域的深刻變革及面臨的新挑戰，會財局非常重視終身學習文化，而再培訓和提升技能為確保會計專業與時並進的關鍵。本報告就主要持份者該如何協助會計專業向前發展提供指引，強調核數師及財務報表編製者在避免失當行為及會計不遵從事宜的責任。本局鼓勵各方參考本指引，攜手合作推動會計專業向前發展。

各方在維護市場信任及信心方面均扮演著重要角色。本局認為所有持份者在塑造一個穩健且充滿活力的會計專業均發揮著關鍵作用。透過促進合作、持續學習及提高專業知識，可一起造就會計專業的長遠成功及誠信。

調查部

	頁數
前言	i
<b>第一部分 概覽</b>	
I. 導言	1
II. 工作流程	3
III. 主要營運統計數據	7
<b>第二部分 營運表現</b>	
I. 概覽	8
II. 營運摘要	8
III. 投訴	11
IV. 財務報表審閱計劃	15
V. 調查及查訊	19
<b>第三部分 發現及觀察結果</b>	
I. 概覽	24
II. 已結案調查的發現	24
III. 來自新展開調查及查訊的觀察結果	29
<b>第四部分 為持份者提供指引</b>	
I. 概覽	45
II. 為核數師及財務報表編製者提供的指引	47
III. 為公眾提供的指引	53
<b>詞彙</b>	54

# 第一部分

## 概覽

---

### I 導言

1. 於2023/24財政年度，全球營商環境面對眾多挑戰。在高利率、通脹壓力增加和信貸緊縮的經濟環境下，企業受到成本上升、合約和定價條款改變以及信貸風險變化的影響。
2. 經濟動盪對於收入確認及資產估值等各方面造成重大財務匯報及審計影響。正當公眾對財務報表公信力的信心變得脆弱，確保會計專業堅守專業準則遂變得極為重要。

#### 本局的角色及使命

3. 作為金融監管機構，本局致力通過實施調查及查訊制度，促進會計專業高標準的專業操守，提高財務匯報及審計的質素，交付公平且完善的調查結果，以阻嚇失當行為及不遵從事宜。
4. 調查及查訊職能旨在支持會財局的使命，透過維護財務匯報及審計的完整性加強公眾對香港資本市場的信心，及促進會計專業的可持續發展。

#### 本報告的目的

5. 本報告提供：
  - (a) 本局調查及查訊職能的職權範圍及權力、工作流程及監督機制概覽（**第一部分第II節**），以及主要營運統計數據（**第一部分第III節**）；

- (b) 本局在投訴處理、按財務報表審閱計劃主動審閱財務報表、調查及查訊的全年營運表現概覽(第二部分)；
  - (c) 從已結案及新開展的調查及查訊個案中識別出有關失當行為及不遵從事宜的主要發現及觀察結果概覽(第三部分)；及
  - (d) 本局為會計專業提供減低犯上類似失當行為及會計不遵從事宜的風險之指引；本局亦為公眾提供協助本局發現失當行為及不遵從事宜的指引(第四部分)。
6. 通過分享本局的發現及觀察結果，本局旨在向市場通報重大失當行為及不遵從事宜。相關披露可增強市場對監管和執法過程的信心，使企業和個人承擔應有的責任，並起到強而有力的威懾作用，勸阻他人犯上類似的失當行為。
7. 本局相信這份報告將為金融生態系統內的不同持份者帶來見解，並產生正面的漣漪效應。通過強調失當行為和不遵從事宜的後果，積極鼓勵行為上的改進，以提高審計質素和財務匯報的標準。這不僅增強了市場對監管系統的信心，亦促進了會計專業的發展，為資本市場帶來裨益。
8. 本局期望審計專業和上市實體財務報表的編製者了解會財局的監管權力和工作流程，及時、全面地配合本局的調查和查訊工作，同時關注本局所識別的審計缺失和會計不遵從事宜，並採取適當的行動防範或監察類似的失當行為和／或不遵從事宜。
9. 本局也鼓勵公眾了解會財局的工作和職權範圍，提出具質素的投訴，以協助我們有效地監察失當行為和／或不遵從事宜。

## II 工作流程

10. 自新監管機制於2022年10月1日實施後，本局擁有以下法定權力：

- (a) 調查公眾利益實體核數師及其註冊負責人可能觸犯的失當行為；
- (b) 調查專業人士(即註冊會計師及執業單位)可能觸犯的失當行為；及
- (c) 查訊公眾利益實體財務報告可能存在不遵從會計規定的事宜。

### 按相稱原則投放資源

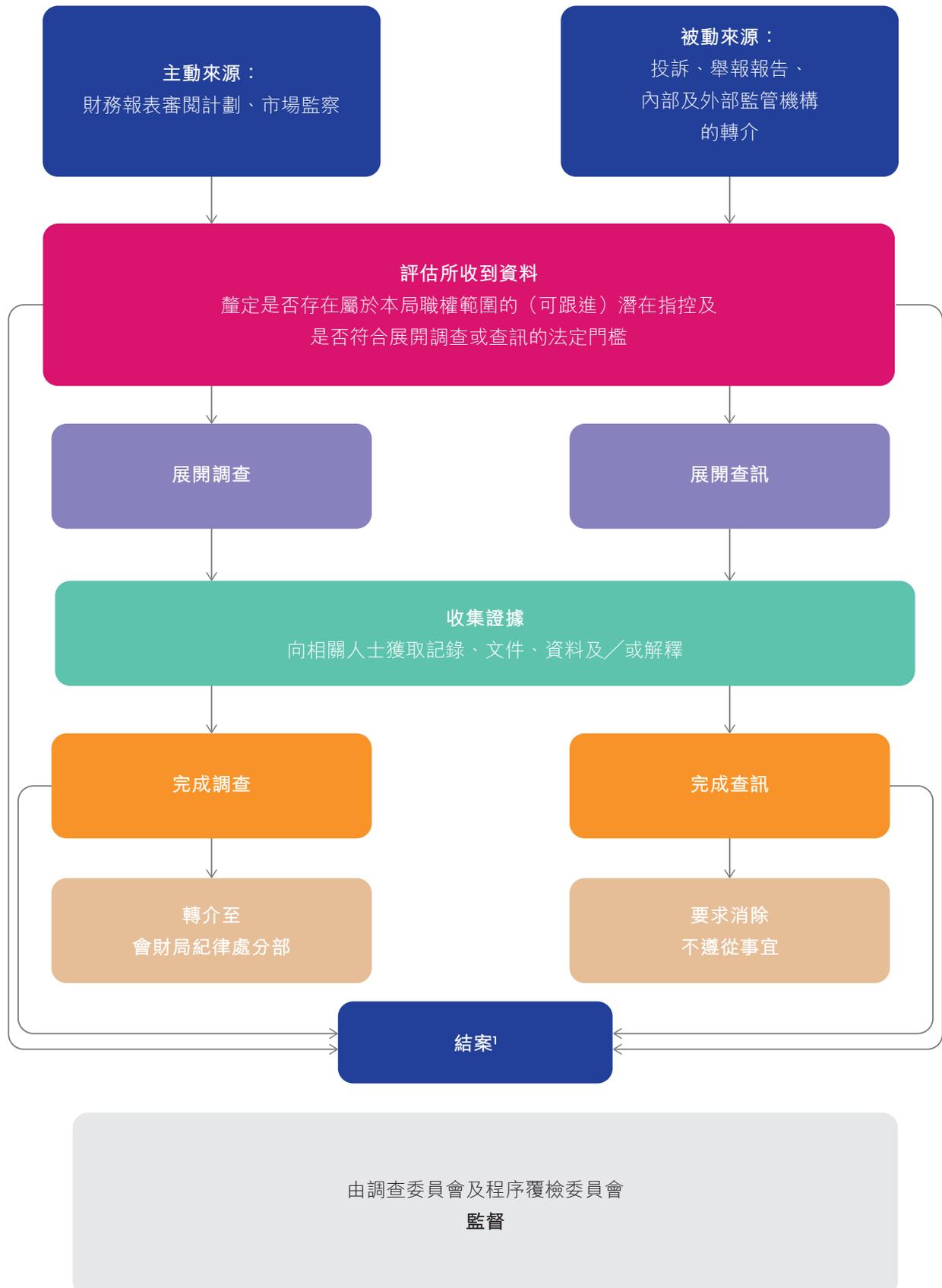
11. 自2022年監管制度獲進一步改革後，本局的調查權力擴大至涵蓋專業人士，2023/24年度是改革後首個完整年度。本局按相稱原則將資源投放在涉及重大公眾利益的個案。

12. 我們採取主動和被動相結合的策略，就潛在失當行為及上市實體財務報表中可能存在的會計不遵從事宜收集情報。

- (a) 主動方面，我們進行市場監察，並在財務報表審閱計劃下以風險為本的方式來挑選公眾利益實體的財務報表進行審閱。我們將資源集於出現重大財務匯報錯誤陳述和審計不當風險較高的財務報表。
- (b) 被動方面，我們從內部和外部來源接收有關公眾利益實體及／或公眾利益實體核數師和專業人士的投訴。我們建立了一個高效的流程來處理涉及相對較少公眾利益的個案，並將資源優先投放於處理涉及重大公眾利益的個案。

13. 在決定是否展開調查和／或查訊時，本局考慮的因素包括投訴事項的嚴重性、公眾利益以及是否有足夠證據確立有關指控。性質較輕的指控可能不被跟進。為符合公眾利益，本局也可能通過其他行動結案，例如轉交其他監管機構／執法機構。
14. 對於正在進行的調查和查訊，本局優先處理備受關注和牽涉較大公眾利益的個案。涉及潛在重大失當行為的調查結果將移交予紀律處分部考慮採取紀律處分。對於識別出有重大會計不遵從事宜的查訊，本局則會要求上市實體以指明方式在指明時限內消除不遵從事宜。
15. 以下流程圖概括了我們在處理有關潛在失當行為或不遵從事宜的投訴、調查和查訊之流程。

流程概覽



<sup>1</sup> 會財局可就結案個案採取其他行動。其他行動可能包括將個案轉介至其他適當機構（倘該事項屬於其職權範圍內），或向公眾利益實體核數師、專業人士及／或公眾利益實體發出意見函。

## 監督

16. 會財局調查委員會及程序覆檢委員會負責監督本局的調查及查訊職能。監督工作可確保本局對具體個案作出合理決策，並維護決策過程的程序公正性。
17. 調查委員會由會財局董事會成立，就涉及調查及查訊職能的事宜提供建議，並就投訴處理、財務報表審閱、調查及查訊處理職能的表現進行年度檢討。調查委員會選擇已結案個案進行審閱，檢視相關流程及覆檢個案作出的決策是否合理。
18. 程序覆檢委員會作為由香港特別行政區行政長官成立的非法定獨立委員會，負責審視個案有否以一致方式處理，以及所有行動和作出的決策是否符合內部程序及指引。
19. 調查委員會及程序覆檢委員會在最近進行的覆檢中，判定所有其覆檢個案均已按內部程序處理。調查委員會亦判定，獲選覆檢個案的結案決定合理。程序覆檢委員會的年報已登載於會財局網站。

### III 主要營運統計數據

#### 2023 至 2024 年度主要數字



<sup>2</sup> 案件包括進行中的調查，本局已向報告中被指名的人士提供調查報告，以給予彼等陳詞機會。

## 第二部分 營運表現

---

### I 概覽

1. 本局站在打擊專業失當行為及會計不遵從事宜的最前線。本財政年度，本局處理了**261**宗可跟進投訴，主動挑選了**130**份財務報表進行審閱，並處理了**223**宗調查及**45**宗查訊。
2. 本局於本部分概述了營運摘要(第二部分第II節)，回顧了本局在評估投訴方面的工作(第二部分第III節)、在財務報表審閱計劃下的財務報表審閱工作(第二部分第IV節)，以及調查及查訊的工作(第二部分第V節)。

### II 營運摘要

#### 透過監管合作創造協同效應

3. 在瞬息萬變的金融環境中，金融犯罪日趨複雜。該等複雜性往往源於內外勾結，以及利用財務匯報漏洞掩藏非法活動。要將所有罪犯繩之於法，不同司法管轄權區的監管機構和執法機構之間的監管合作實屬必不可少。
4. 由於金融犯罪經常涉及篡改財務報表，以掩飾非法得益或隱瞞資產挪用，本局作為監管財務報表把關人的機構，**成為其他監管機構和執法機構的戰略盟友**，共同打擊該等犯罪。
5. 於年內的協同合作中，
  - (a) 本局**首次**聯同證監會及廉署，針對兩間上市公司的懷疑失當行為和企業詐騙，展開**三方聯合行動**。在是次聯合行動中，本局有超過**50**名人員參加，共搜查了**16**個處所，當中包括三家公眾利益實體核數師的辦公室。

### 與證監會及廉署的三方聯合行動



於2023年10月19日有關會財局、廉署及證監會首次採取三方聯合行動打擊懷疑失當行為及企業欺詐的[新聞稿](#)

- (b) 於2023年7月，本局亦與證監會發布了一份意義重大的**聯合聲明**。此份聲明列出了本局就上市實體作出的貸款、墊付款項、預付款項及類似安排的觀察結果，並提醒公司、審計委員會和核數師有關彼等應遵從的操守標準及做法要求。

### 與證監會的聯合聲明



證券及期貨事務監察委員會(證監會)與會計及財務匯報局(會財局)有關上市發行人作出的貸款、墊付款項、預付款項及類似安排的聯合聲明

於2023年7月13日與證監會發布的有關上市發行人作出的貸款、墊付款項、預付款項及類似安排的[聯合聲明](#)

6. 此外，本局通過**共享情報及專業知識**，與本地監管機構和執法機構結成強大聯盟。這有助於迅速轉介潛在失當行為，促進相關機構交換專業知識和洞見，從而使本局在應對新挑戰時更穩健及靈活多變。
7. 監管合作所產生的**協同效應**，讓本局遏止專業失當行為及維護財務匯報質素的能力大幅提升，亦有助建立公眾對金融市場的信心。在當今複雜的金融環境下，監管合作實屬不可或缺，而這將繼續是本局的策略重點。

#### 透過精簡流程提升效率

8. 因應監管權力擴大後個案量激增，本局按**相稱原則**調配資源，集中處理對公眾有較大影響的個案。於年內：
  - (a) 本局完善了投訴處理程序，確保資源調配符合公眾利益。該措施大幅提升本局效率，有助適時採取適當監管行動；及
  - (b) 我們實施營運優化措施，並加強內部職能之間的合作，以提高調查和查訊的處理效率。通過該等措施，有七宗調查已結案，其中包括五宗公眾利益實體個案。另有十宗公眾利益實體調查已大致完成。
9. 本局來年的重點工作仍然是提升處理涉及重大公眾利益及備受關注個案的效率。

### 為會計專業帶來正面的漣漪效應

10. 自2022年10月1日起，我們移交了12宗已結案的調查予紀律處分部考慮採取紀律處分行動。於本財政年度結束前，五宗個案已進行了全面評估，其中大部分個案對涉事的公眾利益實體核數師及專業人士施加了紀律處分。本局監管行動的成果對失當行為發出具阻嚇力的訊息，並積極鼓勵行為上的改進。
11. 除採取監管行動外，本局亦就失當行為及會計不遵從事宜的重要觀察結果與市場溝通，並重新設計2024/25年度的財務報表審閱計劃，藉此宣揚良好的財務匯報及審計做法。本局採取嚴謹的監管行動同時宣揚良好行業做法，以雙管齊下的方法繼續為會計專業帶來正面的漣漪效應。

## III 投訴

### 概覽

12. 本局鼓勵公眾人士提出投訴、舉報人提出舉報，以及其他監管機構／執法機構轉介個案，並藉此就會計師事務所及註冊會計師的潛在失當行為及上市實體財務報表的相關會計不遵從事宜獲取寶貴情報。
13. 在收到潛在失當行為或會計不遵從事宜的指控後，本局會評估該指控是否在本局的職權範圍之內(即可跟進)。倘指控超出本局的職權範圍，本局可指示舉報人士向其他相關監管機構舉報，或視乎情況將該事宜直接轉介予相關監管機構。

14. 每宗可跟進的指控都會經過評估，以決定是否符合展開調查或查訊的法定門檻。考慮的因素包括潛在失當行為／不遵從事宜的嚴重性、公眾利益，以及證據的可用性及其充分性。如可跟進的事宜的證據不足以確立有關指控，或相關不合規事宜的性質較輕，本局將會結案，不再採取跟進行動。在適當情況下，亦可能會考慮採取其他跟進行動，例如轉介予其他監管機構。
15. 年內，本局處理了**261**宗可跟進投訴，完成了**197**宗個案的評估，包括**133**宗沒有展開調查或查訊的已結案個案。餘下**64**宗個案仍在評估中。

表1：投訴變動

	公眾利益實體及／或 公眾利益實體核數師		專業人士		總計	
	2023/24 年度	2022/23 年度	2023/24 年度	2022/23 年度	2023/24 年度	2022/23 年度
年初審閱中的個案	<b>47</b>	68	<b>24</b>	–	<b>71</b>	68
接獲的可跟進投訴	<b>78</b>	114	<b>112</b>	71	<b>190</b>	185
已完成的個案 <sup>3</sup>	<b>(46)</b>	(85)	<b>(87)</b>	(37)	<b>(133)</b>	(122)
已展開調查及／或查訊的個案	<b>(38)</b>	(50)	<b>(26)</b>	(10)	<b>(64)</b>	(60)
年末審閱中的個案	<b>41</b>	47	<b>23</b>	24	<b>64</b>	71

<sup>3</sup> 包括不再採取進一步行動的已結案投訴，或發出意見函或轉介予其他部門跟進的結案個案。

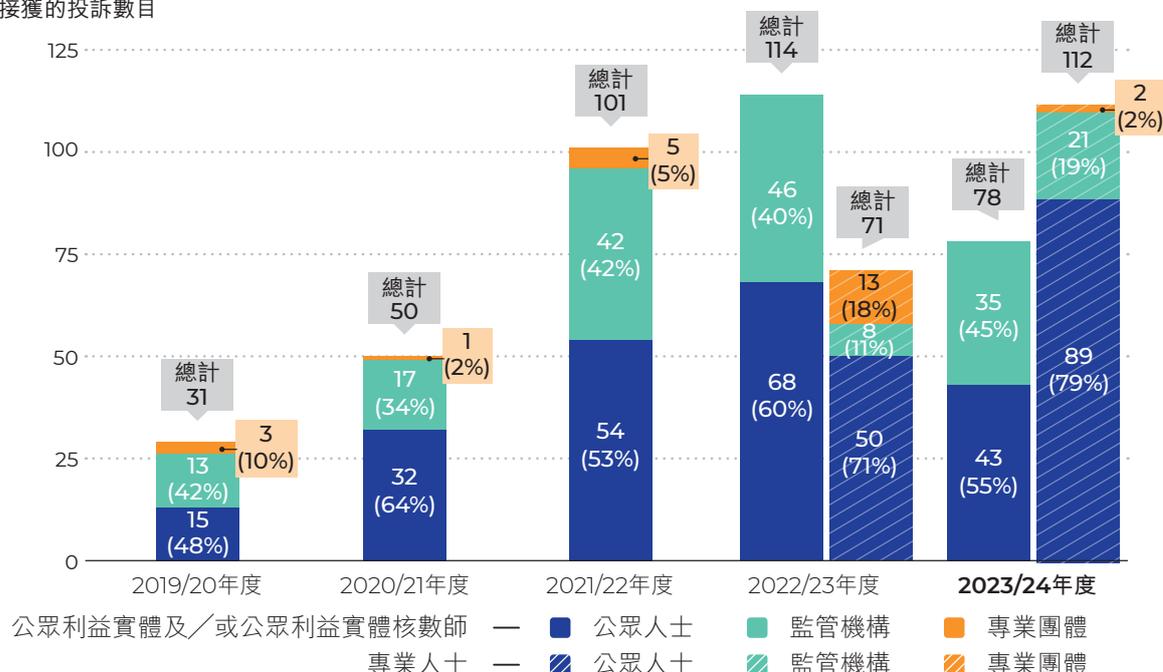
16. 於**2023/24**年度接獲的可跟進投訴持續高企（**2023/24**年度：190宗；**2022/23**年度：185宗）。為應對個案量，本局完善了投訴處理程序。此舉大大提高了本局的效率，及有效地處理持續增加的個案。

### 本局在財務匯報及審計領域的角色

17. 在本年接獲有關公眾利益實體及專業人士的可跟進投訴中，由監管機構／執法機構轉介的個案比例有所增加，分別佔45%及19%，而在2022/23年度則分別佔40%及11%。
18. 該等轉介個案主要涉及上市實體的會計事宜，以及關注核數師審計工作的充分性。相關個案轉介至本局是因為本局有權對潛在失當行為或不遵從事宜採取適當監管行動。

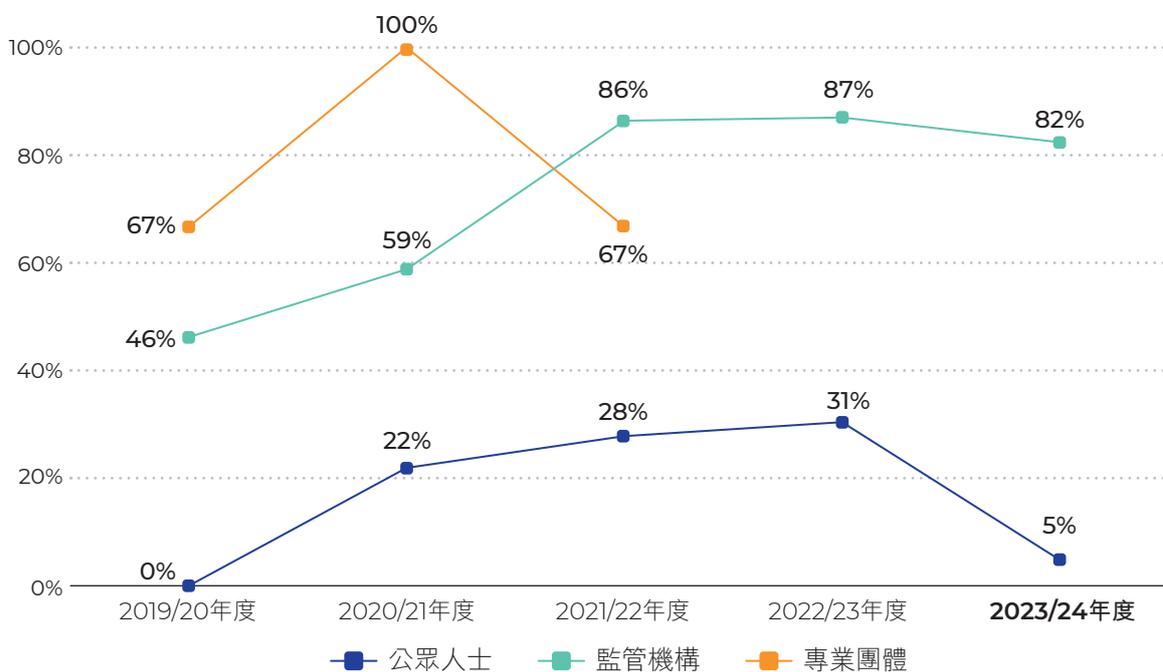
圖表1：接獲的投訴來源

接獲的投訴數目

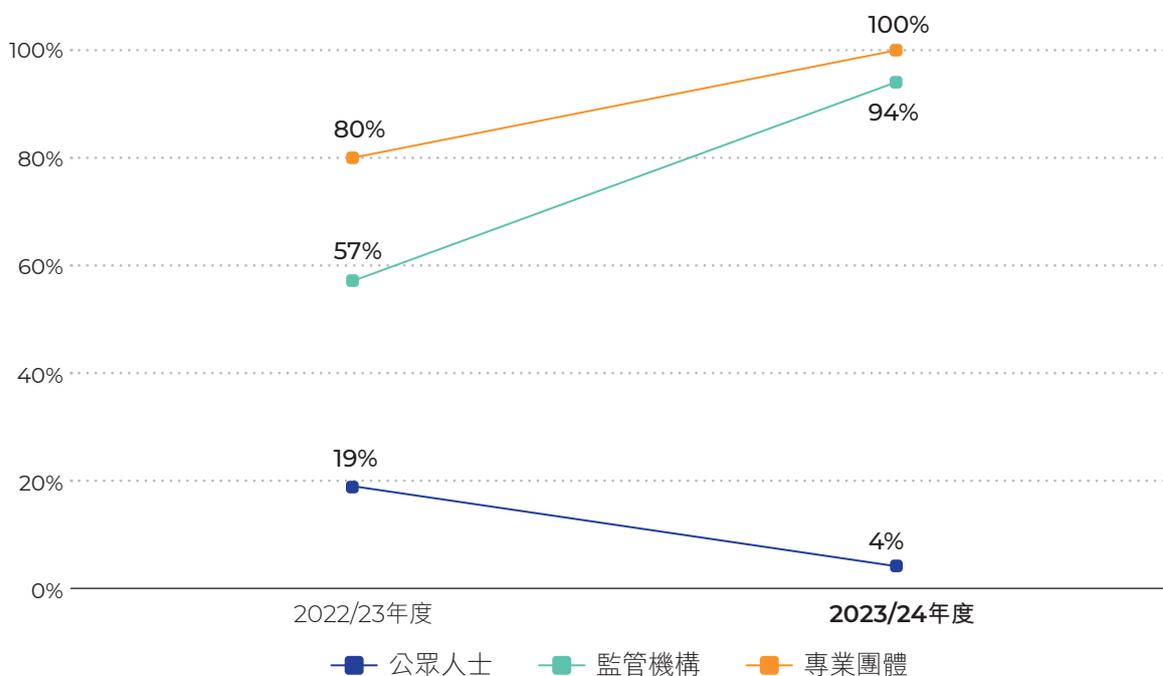


19. 值得注意的是，大多數由監管機構／執法機構轉介的個案經評估後都會展開調查及／或查訊。就有關公眾利益實體及專業人士的投訴而言，相關轉介個案展開調查及／或查訊的比率均超過80%。
20. 展開調查及／或查訊的高比率反映本局與相關機構的合作不限於個案轉介。在情報共享的情況下，監管機構轉介個案通常有更充份的證據確立有關指控，從而讓本局更有效地偵查潛在失當行為／會計不遵從事宜。

圖表 2：就公眾利益實體核數師展開調查及／或查訊的比率(按投訴來源劃分)



圖表 3：就專業人士展開調查及／或查訊的比率(按投訴來源劃分)



### 高質素投訴促進高效行動

21. 多年來，從公眾人士及其他監管機構／執法機構等外部來源接獲的可跟進投訴顯著增加，顯示彼等**對本局監督會計專業操守及公眾利益實體財務匯報質素的信心不斷增強**。
22. 與監管機構／執法機構轉介的個案相比，就公眾人士提出的投訴而展開調查及／或查訊的比率較低，主要由於舉報人沒有提供明確的指控和足夠的證據。
23. 儘管本局歡迎公眾人士持續向本局傳達彼等關注的問題，但本局只能跟進**具有明確指控和證據**的投訴。這使本局能夠**對潛在失當行為和不遵從事宜採取有效的監管行動**。本局鼓勵有意向本局提出投訴的人士參考第四部分第III節，該節就如何提交指控及資料以供本局審視及評估提供有用指引。

## IV 財務報表審閱計劃

### 概覽

24. 在採取被動的方法以獲取潛在失當行為及會計不遵從事宜的情報的同時，本局亦採取主動的方法監察財務匯報及審計的質素。
25. 作為市場監察活動的一部分，本局的財務報表審閱計劃為一項非法定舉措，旨在通過審閱公眾利益實體的財務報表，偵測潛在失當行為／不遵從事宜。審閱範圍著重於評估財務報表有否遵從財務匯報準則、審計及鑒證準則以及其他相關財務匯報指引。
26. 本局採用以風險為本的方法篩選財務報表作審閱，每年檢視和制定相關標準，並根據經濟及監管環境的後續變動而作出更新。

27. 下表載列 2023/24 及 2022/23 年度審閱週期所採用的篩選標準。

表 2：篩選財務報表作審閱的標準

篩選標準	2023/24 年度	2022/23 年度
首次參與公眾利益實體審計項目的核數師	✓	✓
核數師因未解決的審計事宜而辭任，且繼任核數師發表無保留意見	✓	✓
須要重大判斷及估計的公允價值計量和金融工具的披露	✓	✗
資產減值評估	✓	✗
核數師倉促辭任	✓	✓
市場事件，例如傳媒報道或公告	✓	✓
非無保留審計意見	✓	✓
新業務／業務活動、財務狀況及業績發生重大變動	✓	✓
因會計政策變動或採納新訂財務匯報準則以外的原因而作出過往年度調整	✓	✓
特定行業	✗	✓

## 審閱

28. 於年內，本局篩選了 130 份財務報表作審閱，並展開了七宗調查及兩宗查訊。

29. 於 2023/24 年度審閱週期，本局引入了兩項新標準，即 (i) 須要重大判斷及估計的公允價值計量和金融工具的披露；及 (ii) 資產減值評估，針對與財務報告編製者須要作出重大管理層判斷和估計相關的常見財務匯報風險。

30. 本局亦繼續使用各種標準進行篩選，包括但不限於：

- (a) 為更正過往期間錯誤而作出調整的財務報表，這可能顯示過往期間財務報表中可能存在錯誤陳述及／或於過往期間作出的審計意見可能不恰當；及
- (b) 核數師倉促辭任，因新任核數師只能在有限的時間內計劃和開展適當的審計工作，審計質素可能會受到影響。

31. 在審閱存在核數師倉促辭任問題的公司的財務報表時，本局特別關注是否有任何潛在審計缺失，以及新任核數師就離任核數師識別出的未解決審計事宜所執行的程序。

本局建議核數師、公司董事和審計委員會參考本局發布的[有關核數師變動的後續公開信](#)，以了解本局就核數師變動對上述各方的期望。

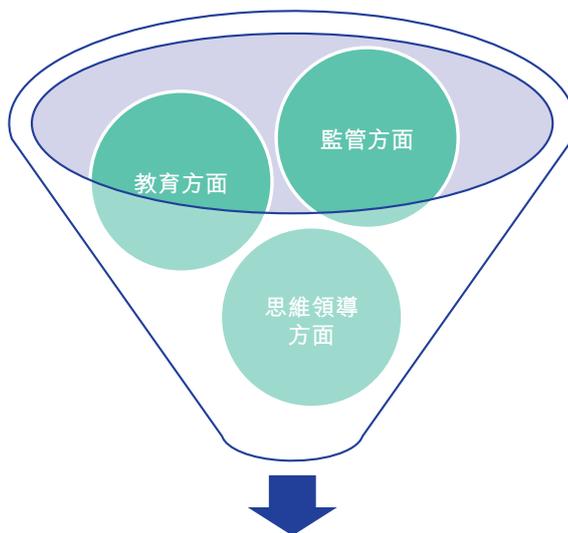
32. **欺詐性金融交易及匯報**是本局今年於財務報表審閱計劃得出的其中一個重要觀察，發現的問題涉及收入操縱、關聯方交易以及可疑預付款項、按金和墊付款項。

本局強烈鼓勵核數師、公司董事和審計委員會參考本局與證監會發出的關於可疑貸款的[聯合聲明](#)，以了解本局就彼等應對潛在欺詐風險的期望。

### **重新設計財務報表審閱計劃**

33. 在當今複雜的商業環境中，會計專業，尤其是資源相對有限的小型會計師事務所，在識別良好的財務匯報和審計做法方面可能會遇到挑戰。

34. 作為會計專業的監管機構，本局相信教育在提升財務匯報和審計質素方面的作用。於年內，本局重新設計了財務報表審閱計劃。除了識別潛在失當行為／不遵從事宜的現有職能外，本局加入了「教育」及「思維領導」元素，前者旨在宣揚良好的財務匯報做法，而後者旨在引領持份者轉化心態及行為。



### 重新設計的財務報表審閱計劃

35. 在重新設計的財務報表審閱計劃下，財務報表的篩選結合了以風險為本及以主題導向的兩種方法。

(a) **以風險為本的方法**：被選中的財務報表乃根據一套特定風險標準進行篩選，旨在找出公眾利益實體的潛在會計不遵從事宜及／或公眾利益實體核數師的失當行為。每年將檢視風險標準以應對市況及專業標準的變動。

(b) **以主題導向的方法**：被納入恒生指數成份股的上市實體財務報表將會被選作審閱，主要著重於識別財務報表呈列及披露的良好做法。

以主題導向的審閱工作將檢視與新興趨勢或問題相應的特定範疇，並會將本局的主要觀察結果及識別出的良好做法與市場分享。

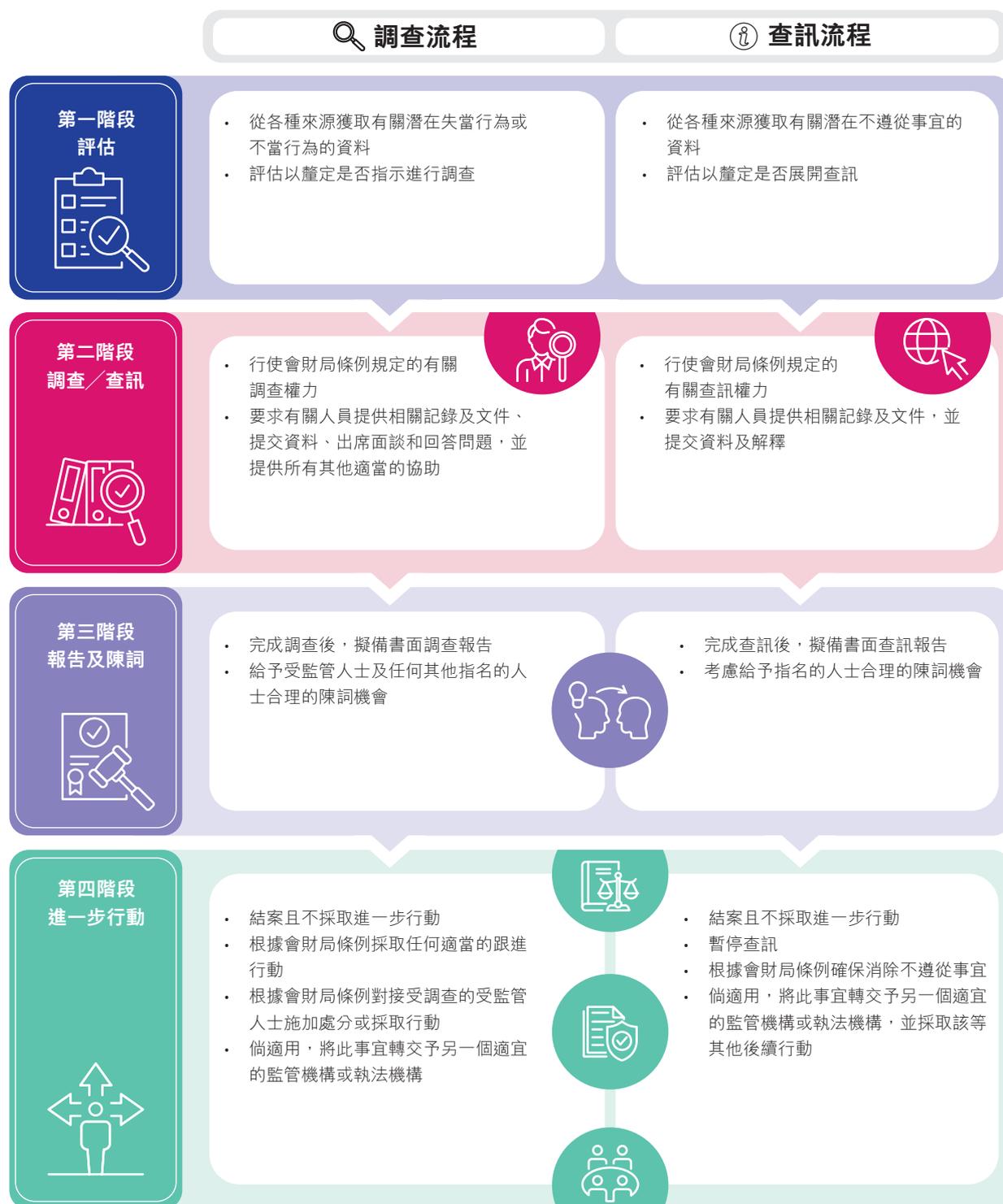
36. 重新設計的財務報表審閱計劃將自 2024/25 年度審閱週期起生效。雙管齊下的方法提供良好財務匯報做法的指引，並持續監控潛在失當行為／會計不遵從事宜。本局期望重新設計的財務報表審閱計劃能為會計專業帶來寶貴見解，以推動會計專業將最佳做法融入其工作中。

## V 調查及查訊

### 概覽

37. 如有表面證據顯示公眾利益實體核數師及專業人士可能有失當行為或上市實體的財務報告中可能存在會計不遵從事宜，本局將開展調查或查訊。
38. 當開展調查或查訊時，本局將通知公眾利益實體核數師、專業人士及／或有關上市實體，開展證據收集程序，並根據會財局條例發出要求。
39. 調查員可要求指明人士交出記錄及文件、就調查及／或查訊的事宜給予解釋或提供資料，並提供與調查有關的一切其他協助。倘調查涉及公眾利益實體核數師，調查員可要求相關人士當面回答調查員的問題。
40. 我們會根據收集到的證據仔細調查潛在失當行為及／或會計不遵從事宜。可能需要採取紀律處分的調查結果會轉介予本局紀律處分部。對於查訊個案，上市實體可能會被要求以指明方式在指明時限內消除不遵從事宜。

41. 下圖描述了整個調查及查訊流程：



## 我們的進展

42. 於2023/24年度，本局共處理了223宗調查，包括146宗自過往期間結轉及77宗於年內展開的調查。在新展開的調查中，46宗是針對公眾利益實體核數師展開（2022/23年度：60宗），減幅為23%，而31宗是針對專業人士（2022/23年度：12宗）展開，增幅為158%。有關專業人士的調查大幅增加，反映本局擴大職權範圍後的全年運作情況。
43. 我們於本年度為七宗調查結案，包括五宗與公眾利益實體核數師有關的個案及兩宗與專業人士有關的個案。其中六宗個案已移交予本局紀律處分部考慮採取適當的紀律處分行動。餘下一宗個案在向有關公眾利益實體核數師發出合規意見函後結案。
44. 在查訊方面，處理的個案數目增至45宗，包括31宗自過往年度結轉及14宗新展開的個案。該增加乃由於本局與其他金融監管機構的策略性合作所致，其中本年度新展開的查訊有43%源自其他監管機構的轉介個案。
45. 下表載列本局調查及查訊年內的營運情況。

**表3：調查及查訊的變動**

	調查				查訊	
	公眾利益實體核數師		專業人士		2023/24年度	2022/23年度
	2023/24年度	2022/23年度	2023/24年度	2022/23年度	2023/24年度	2022/23年度
年初進行中的個案	139	82	7	-	31	16
年內展開的個案	46	60	31	12	14	17
年內處理的個案	185	142	38	12	45	33
已完成的個案	(5)	(3)	(2)	(5)	-	(2)
<b>年末進行中的個案</b>	<b>180</b>	<b>139</b>	<b>36</b>	<b>7</b>	<b>45</b>	<b>31</b>

## 我們的舉措

46. 本局深知適時採取監管及紀律處分的重要性。此舉可保障公眾利益以及接受調查／查訊人士的利益。為提高效率，本局已採取營運優化措施，其中包括：

(a) **優化資源運用**：優先投放資源處理涉及重大公眾利益、備受關注及積壓的個案。

(b) **按相稱原則處理**：根據個案的嚴重性及複雜性分配資源。因應不遵從事宜／失當行為引致損害風險的程度，採取相稱的監管行動。

(c) **專隊跟進**：按團隊成員的專業知識建立若干專責團隊以處理涉及相類似的指控或事項的個案，在履行職能時運籌帷幄。

(d) **提高證據收集程序的效率**：

(i) 制定並執行標準化的證據收集與有關文件記錄規範，以確保一致性與可靠性；

(ii) 採取更穩健的政策，以管理有關人士就本局向其提出有關調查／查訊的要求所作出的延期遵從相關要求的請求；及

(iii) 促進與內部部門和外部相關機構的合作，以加強證據收集程序。

47. 上述措施已隨即帶來重大進展。在本年度完結後，有三宗調查已經結案，同時有九宗調查已大致完成。本局將繼續高效率且有效地履行本局之職責。

## 合規帶來有效的監管成果

48. 公平、嚴謹及以事實為基礎的監管成果有賴於及時和有效的合規行為。在證據收集過程中，本局會向相關人士發出收集證據的要求，收到要求的人士會被給予合理時限遵從要求。
49. 為提高證據收集程序的效率，本局採取更完善的政策來處理延期遵從有關要求的請求。相關請求僅在有合理理由、適時提出及能展示在提交請求前為在原定期限遵從要求已作出重大努力的情況下，本局才會批准。
50. 收到本局要求的人士應在收到要求後立即進行詳細的規劃，一旦意識到無法在期限前達成要求，應立即通知本局並提供理由。收到本局要求的人士務請注意，其負有與本局充分合作的法律義務及公民責任。

## 第三部分

# 發現及觀察結果

---

### I 概覽

1. 本部分重點講述 (i) 於年內已結案並轉介予紀律處分部或已結案且採取其他進一步行動的調查個案所發現的主要失當行為；及 (ii) 本局對年內新展開調查及／或查訊的個案中發現的潛在失當行為或會計不遵從事宜的觀察結果。
2. 本局透過本部份的分享傳達對會計專業的期望，提醒業界避免犯上相關失當行為，並警惕市場關注本年度浮現的不遵從隱憂或趨勢。

### II 已結案調查的發現

3. 本年度已結案調查顯示，部分公眾利益實體核數師未能勤勉盡職行事及保持應有的謹慎態度，或未能行使適當的專業判斷及維持專業懷疑態度。本局亦發現公眾利益實體核數師及專業人士違反相關法律及法規的情況。

#### 未能勤勉盡職行事及保持應有的專業謹慎態度



發現

4. 已結案調查的其中一項主要發現為核數師**未能勤勉盡職行事及保持應有的專業謹慎態度**。在兩宗公眾利益實體調查中，本局發現涉事的公眾利益實體核數師在執行若干主要審計程序時均未有保持應有的謹慎態度。

5. 在一宗個案中，本局發現一間公眾利益實體核數師及一名項目合夥人所簽署的核數師報告中，遺漏了《香港審計準則第700號(經修訂)就財務報表形成意見及報告》及《香港審計準則第705號(經修訂)在獨立核數師報告中發表非無保留意見》所規定的若干資料及字眼。這些遺漏雖然是印刷過程失誤所致，但涉事的公眾利益實體核數師及項目合夥人在簽署報告前，應勤勉盡職地核實廣受公眾倚賴的核數師報告。
6. 在另一宗個案中，一間公眾利益實體核數師未能發現接受其審計的公眾利益實體客戶連續三年在沒有可供分派溢利的情況下分派股息，違反了《公司條例》(公司條例)。該公眾利益實體有否不遵守公司條例對公眾利益實體核數師而言應是顯而易見的，若未能發現有關情況，公眾利益實體核數師可能已違反《香港審計準則第250號(澄清)財務報表審計中對法律法規的考慮》。倘公眾利益實體核數師勤勉盡職行事，該公眾利益實體應可提早糾正其不遵從事宜。



#### 提醒核數師的事項

7. 審計旨在提高財務報表的公信力。本局期望核數師能發揮專業精神，按照適用的專業準則、法律及法規勤勉盡職行事。
8. 會計師事務所及項目合夥人應採取積極措施，確保其員工在執行審計期間恪守專業準則的相關要求。例如：
  - (a) 會計師事務所應將勤勉盡職行事和應有的謹慎態度融入日常運作，作為公司文化和質素管理系統的基本元素；及
  - (b) 項目合夥人應創造一個重視勤勉盡職行事及應有謹慎的工作環境，在工作分配上確保所執行的審計工作獲得有效監督和審查，並樹立良好的公司文化，讓項目團隊成員能無懼報復安心提出關注的問題。

9. 項目團隊，尤其是項目合夥人，務須遵循專業會計師道德守則保持專業能力及應有的謹慎態度。項目合夥人亦應參照《香港審計準則第220號(經修訂)對財務報表審計實施的質量控制》，以了解項目合夥人對財務報表審計的責任。



缺乏勤勉盡職和謹慎態度的會計師事務所，就如同在流沙上築起的城堡，每走一步都有可能使其信譽盡失。

#### 未能行使專業判斷及維持專業懷疑態度



#### 發現

10. 《香港審計準則第200號獨立核數師的總體目標和按照香港審計準則執行審計工作》規定，核數師在規劃及執行財務報表審計工作時，須行使專業判斷及保持專業的懷疑態度，並留意可能令財務報表出現重大錯誤陳述的情況。未能行使專業判斷及保持專業的懷疑態度，一直是經常受到關注的領域。
11. 本局發現一間公眾利益實體核數師，未能**注意到有與管理層就公司服務特許權協議評估相互矛盾的審計證據**。管理層評估其服務特許權協議並不屬於《香港(國際財務報告解釋委員會)解釋公告第12號服務特許權協議》的範圍，並將相關的基礎設施確認為公司的固定資產，但相關協議及法律意見顯示並非如此。儘管存在相互矛盾的證據，該公眾利益實體核數師仍在未對管理層的評估提出批判質疑下同意管理層的觀點。
12. 由於該核數師未能**(i) 對管理層的評估提出批判質疑；及(ii) 就評估服務特許權協議會計處理的適當性行使專業判斷**，導致財務報表由於該管理層的錯誤觀點出現重大錯誤卻未能及時被發現及糾正。



### 提醒核數師的事項

13. 核數師務須徹底審視所取得的審計證據是否與管理層的評估不一致。當存在相互矛盾的證據時，核數師應要求管理層進一步澄清，並從獨立來源取得信息，且不應僅依賴管理層的評估而不進行批判性評估。
14. 目前經濟下行可能迫使管理層為了粉飾財務業績而採取進取的財務匯報方法，例如使用不合理的會計估計。核數師務須提高專業懷疑態度，加緊行使專業判斷，**尤應注意深受管理層判斷影響的範疇**，例如複雜交易的會計處理，或就資產減值評估使用的會計估計及假設。



管理層的判斷越是迷霧重重，懷疑的光芒就要越發明亮。

### 不遵從法律及法規



### 發現

15. 本局在若干年內結案的調查中發現公眾利益實體核數師及專業人士不遵守相關法律法規，情況令人擔憂。當中多個執業單位未有遵從會財局條例，或會財局根據會財局條例發出的要求，示例包括：
  - (a) 執業單位未能於指定時限內完成糾正措施，以改正會財局於查察中發現的缺失；及
  - (b) 執業單位未能按會財局要求提交文件，讓會財局執行其監管職能。

- 16. 執業單位就其不遵守規定所提出的理由，例如「工作繁重」或「行政人員對信函處理不當」，於任何情況下均不可接受。由此可見，涉事執業單位內各級人員均缺乏遵守相關法律法規的基本意識。
- 17. 這種基本合規意識的缺失同時削弱了執業單位的審計工作質素，正如本部分第6段所述，本局調查發現由於項目合夥人的疏忽，導致其連續三年均未發現公眾利益實體不遵從公司條例。



#### 提醒核數師的事項

- 18. 市場要穩健運行且蓬勃發展，所有參與者及持份者必須時刻謹守法律法規。一個專業、守法和受積極監管的市場，永遠對市場參與者有吸引力。市場紀律可促進會計專業的可持續發展，而不論是會財局還是會計專業人員，都在維護市場紀律上扮演著重要角色。
- 19. 遵法守規是所有專業會計人員的基本責任。專業會計人員必須充分理解並時刻謹守相關法律法規。會財局視不遵從法律法規為嚴重問題，並明確譴責任何怠忽遵守法律法規的苟且態度。本局將毫不猶豫地採取嚴厲的執法行動，追究事務所及其員工的責任。
- 20. 本局期望執業單位能將遵法守規的精神融入公司文化。執業單位應不分行政或專業員工，讓全體員工抱有務須謹守法規的心態。

播下合規文化的種子，收穫持續發展的果實。



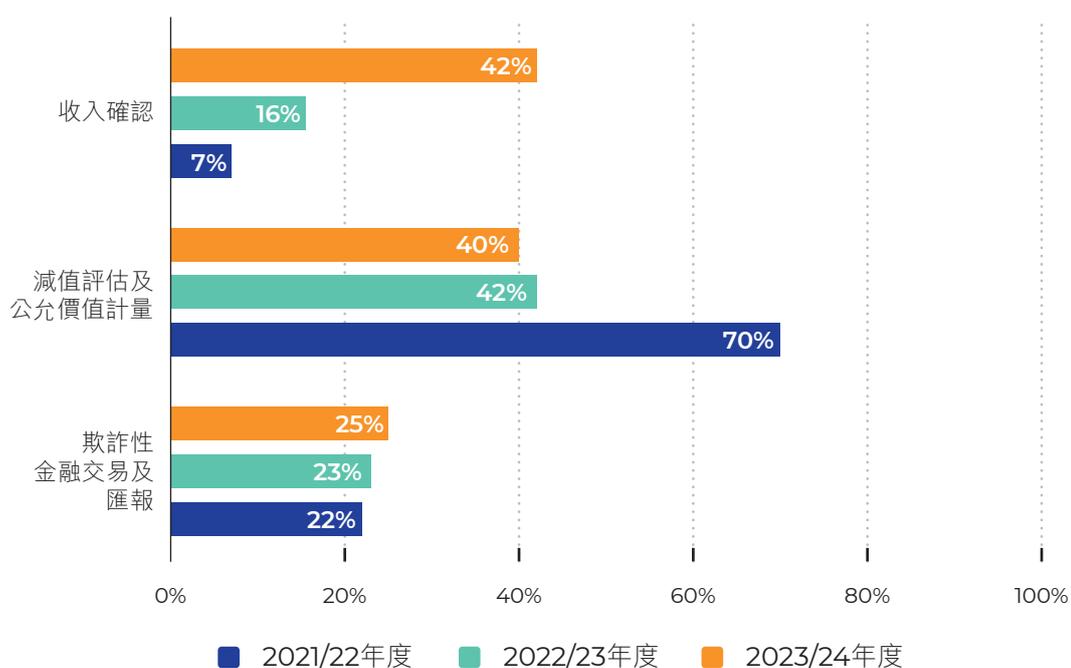
### III 來自新展開調查及查訊的觀察結果

21. 本局於本年度，就投訴、轉介或財務報表審閱計劃下的財務報表審閱，展開了77宗調查及14宗查訊。本局從該等新開展的調查及查訊中觀察到若干新趨勢及問題，本局希望核數師、上市實體董事及管理層以及財務報表編製者注意該等趨勢及問題，從而改善日後的合規情況。

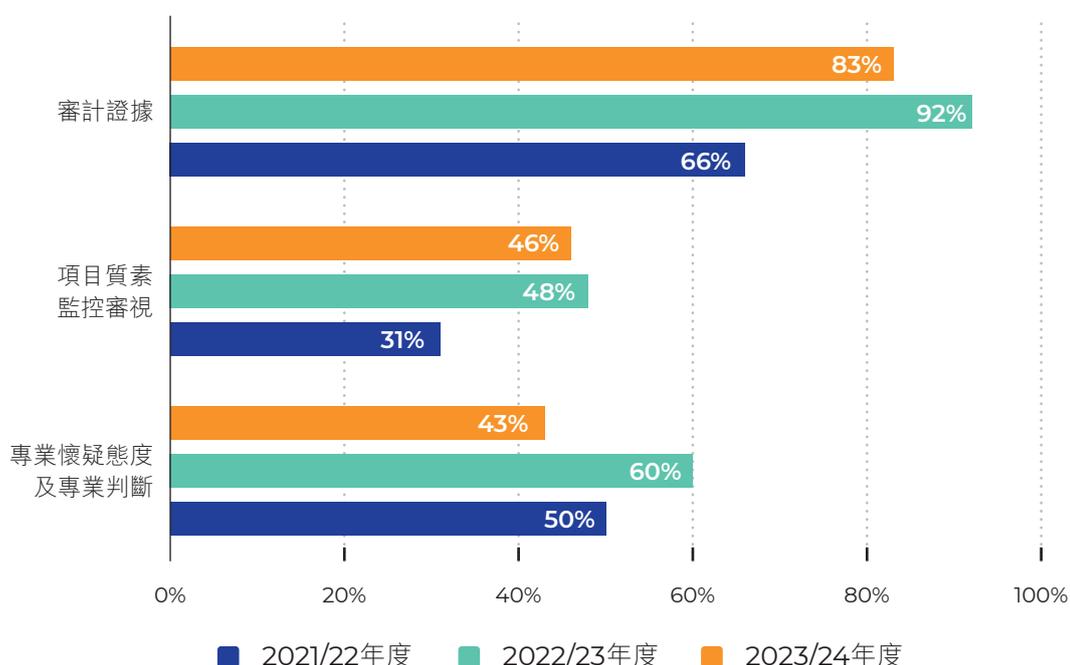
#### A. 有關公眾利益實體項目的觀察結果

22. 下圖重點列出年內新展開的46宗調查及14宗查訊中觀察到的潛在會計不遵從事宜及失當行為的主要範疇。

圖表4：潛在會計不遵從事宜的主要範疇



圖表5：公眾利益實體核數師潛在失當行為的主要範疇



23. 在新開展的個案中，所發現潛在會計不遵從事宜的主要範疇仍然是收入確認、減值評估及公允價值計量、欺詐性金融交易及匯報(三大潛在會計不遵從事宜)。有關收入確認的個案由2022/23年度的16%激增至2023/24年度的42%，增幅超過與減值評估及公允價值計量有關的個案。
24. 在公眾利益實體核數師的潛在失當行為中，未能(i)獲取充份適當的審計證據；(ii)妥善執行項目質素監控審視；及(iii)行使專業判斷及保持專業懷疑態度，仍然是最受關注的三大問題。為提升財務匯報及審計質素，本局總結了從三大潛在會計不遵從事宜的相關個案中觀察到的問題，以提醒核數師日後應注意的事項。
25. 除上述情況外，於年內展開涉及公眾利益實體核數師的調查中，與核數師倉促請辭有關的個案佔20%以上，本局亦重點載述了從該等個案中觀察到的問題。

## 收入確認



### 會計事宜

26. 由於合約條款會產生不同履約責任，收入確認可能甚為複雜。實體應於識別其與客戶的合約後，根據《香港財務匯報準則第15號客戶合約的收入》(香港財務匯報準則第15號)的規定，將合約中的履約責任識別為 (i) 一項特定貨物或服務或 (ii) 一系列特定貨物及服務。
27. 履約責任釐訂不當將對實體的整個收入確認過程造成不利影響，包括交易價格分配及履約責任的履行。當合約涉及多項承諾時，此等問題更為影響深遠，例如軟體開發商為其客戶提供一站式服務，包括以套餐價格開發訂製的系統、售後客戶支援、維護及保養。
28. 在一宗個案中，一名軟件開發商在交付系統時全額確認收入，而未有考慮售後客戶支援、維修保養的相關履約責任，使其確認收入金額和時點的準確性令人質疑。因此，本局建議財務報表編製者如有疑問，應立即與合適的專家討論與複雜合約中的履約責任相關的識別問題。
29. 另一方面，實體在**衡量其履約責任的完成進度**時亦存在問題，特別是建築業界的管理層如何使用測量師出具的進度報告來認證施工進度。倘測量工作的時點與年結日不一致，測量結果能否如實反映實體履約責任的完成進度將頗成疑問。
30. 香港財務匯報準則第15號就如何計量實體完成履約責任的進度列出了詳細指引。



### 提醒核數師的事項

31. 核數師應徹底向管理層了解合約安排，並評估相關風險及設計適當的審計程序，以：
- (a) 取得可證明相關履約責任已完成的**適當**憑證，例如經客戶同意及簽署的最終驗收單。
  - (b) 確保審計證據**充分**涵蓋相關報告期間。在年結日之前執行的認證工作可能需要額外的審計程序。對於依賴經認證的進度報告作為支持工程進度的主要審計證據的建築業務，核數師應告知管理層執行認證工作的時點可能帶來的影響。
  - (c) 保持**專業懷疑態度**，並注意所取得的審計證據之間的任何矛盾之處，例如收入已完全確認，但仍有大量工作尚未完成的情況。

該等履約責任的識別及達成的問題**並非**針對某行業，是與所有應用香港財務匯報準則第15號的實體息息相關。



## 減值評估及公允價值計量



### 會計事宜

32. 《香港會計準則第36號資產減值》(香港會計準則第36號)適用於所有非金融資產(明文排除在外的資產除外)，因此減值評估是許多財務報表編製者非常熟悉的議題。
33. 其中一個觀察到的常見問題是與預算或預測所使用的**預測期長短**有關。管理層可能認為超過五年的預測期是合理的。然而，根據香港會計準則第36號，除非管理層能以過往經驗證明彼等有能力就更長期間進行準確的預測(一般無法做到)，否則現金流預測期的上限為五年。
34. 另一個觀察到的問題與**金融資產及負債的公允價值計量**有關。根據《香港財務匯報準則第13號公允價值計量》(香港財務匯報準則第13號)，公允價值的定義為「市場參與者於計量日期在主要市場(或最有利市場)發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格」。部分實體聲稱不遵從香港財務匯報準則第13號有關公允價值計量的規定，原因為：
- (a) 相關資產／負債並無重大變化或發展；或
  - (b) 由於持有少數股權，若干投資缺乏最新財務資料(此乃用於計量公允價值之重大不可觀察輸入數據之一)。
35. 然而，第34段的解釋並不能證明使用歷史價值來代表金融工具當時的公允價值是合理的，尤其是考慮到新冠疫情在過去數年對全球經濟環境造成的不利影響，管理層應有健全的內部監控措施，以監察投資組合，並在相關計量日期使用一致的方法進行估值。



### 提醒核數師的事項

36. 核數師經常會收到管理層的預測或預算，或者其專家編製的估值報告，核數師應通過以下方式對該等材料進行嚴格評估：

- (a) **質疑所採用的參數及假設**，可透過比較歷史數據、比較同業公司的指標，以及評估管理層為同等或更長預測期的預測能力以作回顧性審查；
- (b) **考慮專家的能力、實力及客觀性**，包括其專業資格、工作經驗、技術專長，以及可能損害專家客觀性的因素，如對費用的依賴及與管理層的長期業務關係；及
- (c) **評估專家工作的適當性**，包括專家報告的目的及專家報告編製時所依據的資料來源。

證據指事實，而不是管理層或其專家一面之詞。

視而不見，則錯誤一無所見；時刻存疑，則煩惱迎刃而解。



### 項目質素監控審視

37. 本局注意到，項目質素監控審視員可能未有適當執行項目質素監控審視的情況，即項目質素監控審視員未能在審計報告發布前對項目團隊所作出的重大判斷及其得出的結論進行客觀評估。

38. 在審計項目期間適時進行項目質素監控審視，有助項目團隊適時圓滿解決項目質素監控審視員提出的事項。在整個審計項目過程中，項目團隊與項目質素監控審視員之間的頻繁溝通也有助於促進有效、適時的項目質素監控審視。
39. 項目合夥人應與項目質素監控審視員合作，討論在項目規劃、執行和報告過程中的重大事項和所作判斷。
40. 本局提醒項目質素監控審視員應審閱與項目團隊所作重大判斷相關的項目文件紀錄，並評估：
- (a) 作出該等重大判斷的依據；
  - (b) 項目文件紀錄是否支持所得出的結論；及
  - (c) 得出的結論是否適當。



優質審計審視的需求增長與所涉及的判斷成正比。項目合夥人及項目質素監控審視員為審計質素的主要把關人，在維護審計流程的誠信及可靠性方面發揮著重要作用。

## 欺詐性金融交易及匯報



### 會計事宜

41. 欺詐對財務報表具有廣泛影響，往往不局限於任何具體財務項目。新開展個案中與欺詐有關的潛在會計不遵從事宜包括**(i) 財務擔保及／或或然負債的確認及披露**，及**(ii) 透過篡改會計記錄隱瞞可疑的預付款項、按金和墊付款項**。
42. 管理層的首要責任是營造適當的監控環境並維持內部監控政策及程序，以保障公司資產、防範及發現欺詐和失誤，確保公司財務報告的準確性。該等內部監控亦須確保公司符合所有適用法律法規。
43. 上市公司的審計委員會作為管治流程的基石之一，在監督公司實施有效的內部監控和風險管理制度方面亦發揮著重要作用，可提高發現具體業務及財務匯報風險的可能性。



### 提醒核數師的事項

44. 儘管防範及發現欺詐事宜的責任主要由治理層及管理層承擔，惟核數師亦須負責合理確保財務報表整體不存在由於欺詐或失誤而導致的重大錯誤陳述。核數師應當設計及執行程序以識別及評估因欺詐而導致重大錯誤陳述的風險，並應對在審計期間發現的欺詐及潛在欺詐事項。
45. 管理層能以不可預測的方式凌駕於監控之上，從而篡改會計記錄進行欺詐行為，此體現了管理層的獨特地位可帶來重大風險。核數師應設計及執行應對管理層凌駕於監控之上風險的程序，例如執行會計分錄測試，以識別正常業務過程以外的交易或與用作掩飾資產挪用或虛增利潤相關的未經授權會計分錄。

46. 其中一個關於會計分錄測試的常見但基本的觀察結果是，核數師未能評估用於會計分錄測試的數據完整性。缺乏此評估可能有損測試結果的可靠性，削弱結論的可信性，最終不能達到測試目的。
47. 至關重要的是，作為優質財務匯報的把關人，核數師在審計過程中應保持懷疑的態度，並關注可疑情況，例如相互矛盾的審計證據和表明可能存在欺詐事宜的情況。
48. 上述列出的事項並非詳盡無遺，核數師應經常參考《香港審計準則第240號財務報表審計中與舞弊相關的責任》，以獲得全面指引。



核數師的責任在於把關而非搜捕，然而，只要保持懷疑態度和健全的審計程序，就有機會揭露和打擊管理層的欺詐行為。

#### 核數師倉促請辭



影響

49. 年內本局就核數師倉促請辭，開展了11宗調查及查訊個案。該等公司通常將核數師倉促請辭歸咎於審計費用上的分歧，或表示為了良好企業管治而替換核數師。然而，會財局懷疑該等解釋只是托詞，旨在掩飾請辭的真正原因。倘引致核數師請辭的關鍵信息被隱瞞，將限制其他市場參與者的信息流，有損資本市場信譽。

50. 本局注意到，部分上市實體能夠在短時間內公布經審計業績，這似乎與審計的複雜性不相稱。新任核數師面臨緊迫的時間限制，反映審計項目可能未經深思熟慮及周密計劃，為審計質素帶來風險。
51. 本局從年內展開調查的個案觀察到，新任核數師在承接新業務及審計規劃方面通常表現不佳，尤其是對於被離任核數師認為未解決審計事宜的範疇。新任核數師由於是在倉促情況下獲委聘，似乎亦難以調配適當資源來完成審計工作。



52. 本局對**離任核數師**的期望包括：

- (a) 於辭任函中列出導致辭任的確切情況，包括所有分歧的性質及重要性；
- (b) 評估辭任函中報告的事項是否已提請持份者注意；及
- (c) 當被新任核數師接洽時，通過專業許可信及時披露未解決事項，其詳細程度應與辭任函相同。



53. 本局期望**新任核數師**能夠全面了解並分析導致離任核數師辭任的情況對審計的影響。承接新客戶項目之前，新任核數師應：



- (a) 評估導致離任核數師辭任的情況對審計的影響，並審慎評估該等事項是否反映可能存在任何管理層誠信問題，從而可能影響其接受成為新任核數師的決定；
- (b) 審慎評估其執行高質素審計的能力及實力，考慮與客戶規模及業務複雜性相稱的技能、行業專長、時間及資源等因素；以及對相關監管及匯報要求的了解；
- (c) 倘彼等擬依靠組成部分核數師來執行相當大部分的審計，則評估彼等是否能夠確保組成部分核數師遵從集團審計適用的專業準則及監管要求，並在必要時參與組成部分核數師的工作以獲取充份適當的審計證據；
- (d) 即使在時間緊迫情況下亦要在審計過程中保持專業懷疑態度；及
- (e) 堅持審計質素，不因建議收費水平而作出妥協。

54. 自本局於**2022**年在公開信表示對核數師變動的關注以來，本局在各上市實體的公告中觀察到有顯著的改善，如核數師倉促更換的報告數量大幅減少，以及核數師辭任詳情的披露質素有所提高。

55. 儘管成果鼓舞人心，本局提醒上市實體審計委員會繼續履行其責任，監察有關上市實體財務報表的審計過程是否有效。在更換核數師的情況下，本局期望：

- (a) 上市實體審計委員會應繼續在企業管治中發揮重要作用，且彼等應促使上市實體確保有關更換核數師的公告資訊詳實，無任何含糊不清之處；及
- (b) 會計師事務所應根據相關專業準則制定客戶及項目承接程序及政策，並制定定期審視計劃，以確保妥善遵守該等既定政策及程序。

隱瞞辭任真相導致資訊不對稱，有損市場誠信，而時間緊迫則導致審計規劃不完善，從而使審計質素不盡人意。

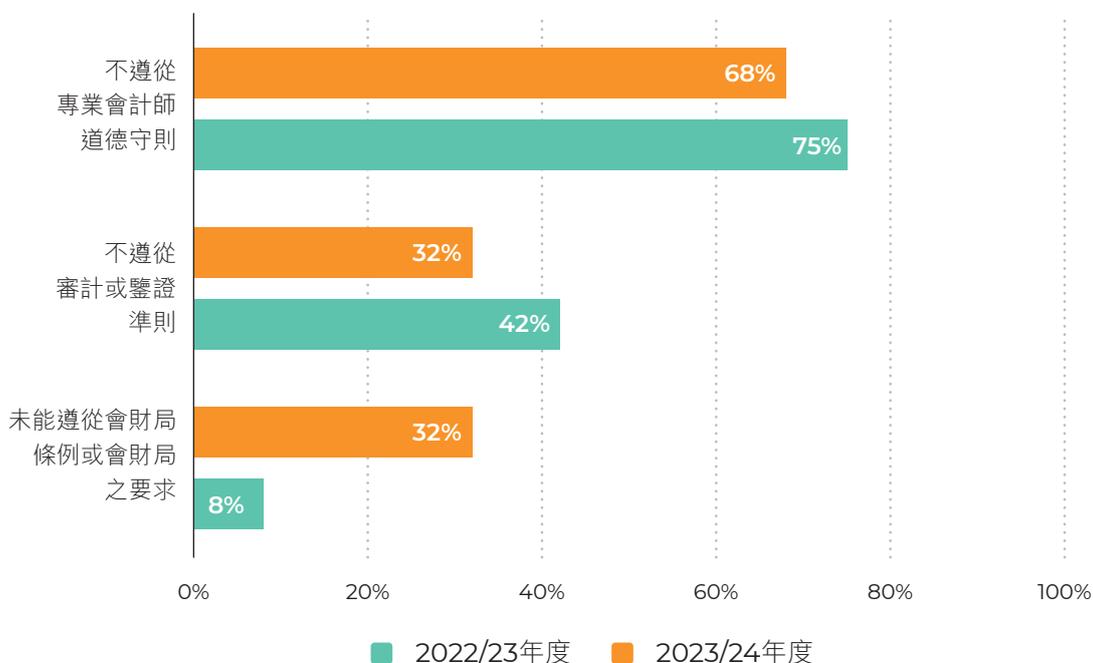
上市發行人、離任及新任核數師應合力解決問題，並避免問題日後再次發生。



**B. 有關專業人士之觀察結果**

56. 下圖顯示年內針對專業人士新展開的31宗調查中潛在失當行為的主要範疇。

**圖表6：潛在失當行為的主要範疇 — 專業人士**



57. 最主要的潛在失當行為仍是不遵從專業會計師道德守則以及審計及鑒證準則。有關可能未能遵從會財局條例或會財局之要求的個案亦顯著增加，佔年內新展開調查的32% (2022/23年度：8%)。

#### 不遵從專業會計師道德守則

58. 本局注意到在遵守專業會計師道德守則所載專業行為、專業能力及謹慎態度等原則，以及獨立性準則方面可能存在落差。具體而言，本局觀察到在遵守與公眾利益實體項目相關之註冊要求、上市實體高級人員的行為以及對專業人士獨立性方面存在潛在問題。

#### 遵守與公眾利益實體項目相關之註冊要求

59. 會財局條例訂明，公眾利益實體項目僅能由向本局註冊的本地公眾利益實體核數師或由本局認可的海外公眾利益實體核數師承擔及進行。此外，就於公眾利益實體項目中擔任註冊公眾利益實體核數師之項目合夥人或項目質素監控審視員的人士而言，亦有具體註冊要求，包括：
- (a) 以項目合夥人或項目質素監控審視員身份參與公眾利益實體項目業務的人士，必須為註冊公眾利益實體核數師之註冊項目合夥人或註冊項目質素監控審視員；及
  - (b) 註冊公眾利益實體核數師不得授權任何並無註冊為註冊公眾利益實體核數師之註冊項目合夥人或註冊項目質素監控審視員的人士，以註冊公眾利益實體核數師之項目合夥人或項目質素監控審視員身份進行任何公眾利益實體項目業務。

60. 公眾利益實體項目的註冊要求確保由適當的人士進行相關業務，以保障公眾利益實體項目的審計質素。本局提醒公眾利益實體核數師以及擔任項目合夥人或項目質素監控審視員的人士，該等不遵從事宜構成犯罪，並應嚴格遵循會財局的[《註冊公眾利益實體核數師指南》](#)。
61. 本局於本年度內觀察到若干執業者在未成為註冊公眾利益實體核數師之註冊項目合夥人或項目質素監控審視員時，以註冊公眾利益實體核數師之項目合夥人或項目質素監控審視員的身份進行公眾利益實體項目業務。這也意味著相關註冊公眾利益實體核數師可能授權未註冊的人士以註冊公眾利益實體核數師之項目合夥人或項目質素監控審視員身份進行公眾利益實體項目業務，違反了會財局條例的規定。
62. 上述觀察結果再次表明，部分執業者似乎缺乏遵守相關法律法規的基本意識，這一點本局亦在本部分第15至20段中提及。
63. 本局提醒專業會計師，此等不遵從事宜不僅違反了專業會計師道德守則中要求專業會計師遵守相關法律法規的基本**專業行為**原則，還可能帶來潛在的法律後果。

#### [上市實體高級人員之行為](#)

64. 隨著會財局調查專業人士失當行為的權力擴大，本局已開始對商界專業會計師採取監管行動。財務報表編製者及上市實體高級人員尤其值得關注，因為彼等之失當行為可能對持份者和市場廉潔穩健造成重大影響。
65. 本局注意到上市實體高級人員的行為可能導致上市實體違反《證券及期貨條例》(證券及期貨條例)下的披露規定。本局亦要求上市實體的財務報表編製者對編製不遵從會計規定的財務報表負責。

66. 優質的財務匯報有賴於董事會、審計委員會及管理層的承擔及不懈努力。專業會計師應勤勉盡責地應用專業知識，並採取一切合理措施以確保彼等所代表的公司遵守相關法律法規。

### 獨立性

67. 遵守獨立性要求仍是主要關注問題。本局注意到若干執業者可能無視獨立性要求，例如執業者為其擔任高級人員的私人公司的財務報表進行審計。
68. 獨立性與客觀性及誠信有根本上的關係。獨立的審計可提高公司信譽，增強公眾對審計結果準確性及會計專業誠信的信任。本局提醒專業會計師，在進行審計、審閱及其他鑒證業務時，應遵守專業會計師道德守則所規定的獨立性準則。

合規是必須的，而不是選擇。合規是公眾信任的基石，也是職業生涯的後盾。  
不合規有可能導致兩者皆失。



### 不遵從鑒證準則

69. 除審計服務外，執業單位亦可提供其他專業服務，例如審閱歷史財務資料、商定程序項目及投資通函匯報項目。這些專業服務的客戶有機會包括上市公司及受其他本地監管機構監管的實體，該等服務因而涉及重大公眾利益。

70. 本局觀察到，核數師根據《香港鑒證業務準則第3000號(經修訂)審計或審閱歷史財務資料以外的鑒證工作》就持牌法團遵守證券及期貨條例的情況開展的鑒證業務中，涉及潛在缺陷的個案數量不斷增加。有多個情況顯示，核數師可能沒有(當中包括)：

- (a) 發現財務申報表並無按照《證券及期貨(帳目及審計)規則》正確編製；及
- (b) 參照《實務附註第820號(經修訂)持牌法團及中介人有聯繫實體的審核》，執行足夠程序以測試有關常設授權續期、《證券及期貨(客戶款項)規則》及《證券及期貨(客戶證券)規則》的監控。

該等情況顯示核數師可能對相關監管規定了解不足，或缺乏處理該等鑒證業務的專業知識或資源。

71. 不論業務性質如何，專業會計師應始終如一地對其專業工作具勝任能力及應有的謹慎。相關既定標準已概述核數師於審閱、鑒證及投資通函匯報業務中的責任。此外，亦有實務附註提供適用於特定業務的指引。本局促請會計師事務所為其員工提供足夠的訓練與專業進修，使彼等於開展該等業務時，能夠了解並應用既定的專業準則與實務附註。



在承擔責任之前，請確保自身是否勝任。能力是確保質素的先決條件。

## 第四部分

# 為持份者提供指引

---

### I 概覽

1. 高質素的財務匯報和獨立的外部審計對市場信心和資本市場的有效運作至關重要。會財局的使命是維護香港上市實體的財務匯報質素，增強對投資者的保護，並確保香港的審計市場符合投資大眾及更廣泛的公眾利益。
2. 在會財局通過監管措施和與核數師及註冊會計師的有效溝通來處理失當行為及會計不遵從事宜的過程中，會財局深明在會計專業內培養良好執業方式的重要性。主動防範往往比通過調查和查訊來處理失當行為或不遵從事宜更為有效。
3. 為此，本局為核數師及財務報表編製者提供指引(第四部分第II節)，闡明本局對彼等的期望和建議，以維護審計和財務匯報質素。
4. 本局也感謝公眾一直提供有價值的信息，幫助本局發現潛在失當行為／會計不遵從事宜。為了確保能夠讓本局有效處理對會計師事務所和註冊會計師的指控，本局鼓勵欲向會財局投訴的人士參考為公眾提供的指引(第四部分第III節)，以了解如何提出有效的投訴。



## II 為核數師及財務報表編製者提供的指引



### 會計師事務所／公眾利益實體核數師應：

訂立正確的高層定調：

5. 高層定調是促進高質素審計的根本。會計師事務所的領導層應以身作則，在事務所內各個階層進行清晰、一致和恒常的行動和溝通以訂立正確的高層定調：
  - (a) 遵守所有法律、專業和道德準則對於審計工作至關重要；
  - (b) 專業精神和審計質素應始終置於商業考慮之上；及
  - (c) 在審計過程中，始終優先運用專業懷疑態度。
6. 高層定調可以透過建立鼓勵溝通、開誠布公、促進專業進修的企業文化以及實施以審計質素為基礎的績效考核系統來落實。本局鼓勵會計師事務所的領導層參考會財局出版的[《定立及鞏固高層定調以實現高質素審計》](#)以獲得進一步的指導。

### 在承接新業務或接受續聘前評估內部資源和客戶的誠信

7. 審計質素直接與資源的充足性以及項目團隊的能力相關，包括分配予完成審計的時間。會計師事務所應：
  - (a) 建立完善的政策和程序，確保在承接新業務或接受續聘前，已充份考慮到業務的性質和相關情況；
  - (b) 對客戶進行充分的盡職調查，以了解客戶的誠信和道德價值觀。對於缺乏誠信和道德價值觀的客戶，會計師事務所應考慮拒絕或終止服務關係；及
  - (c) 評估員工是否具備能力及實力，以及事務所是否具備足夠資源來執行高質素的審計。

### 致力於高質素的審計並建立卓越的監控活動

8. 公眾利益是由持續高質素的審計守護。實現高質素的審計須要會計師事務所及其員工遵守專業準則和適用的法律法規要求。因此，會計師事務所應致力：
  - (a) 確保項目合夥人有效地指導和監督項目團隊，使團隊成員能夠理解並履行與審計相關的職責，並運用適當的專業判斷和專業懷疑態度；
  - (b) 強調在前期階段通過溝通解決困難及爭議事項的重要性和益處；及
  - (c) 提升事務所內部對項目工作底稿存檔和維護的要求。

9. 會計師事務所應建立有效的監控流程，及時識別和補救缺陷，主動及持續改進項目質素。同時，會計師事務所亦應確保來自內部(例如，舉報報告)及外部(例如，外部查察結果)的信息得到充分考慮。

#### 投入資源

10. 高質素的審計須要足夠且高質素的資源配合。會計師事務所應識別所需資源，並致力投入及分配具備合適能力及實力且對審計有承諾的人才。
11. 會計師事務所應確保其員工擁有專業準則和相關法律及監管要求的適當知識，並通過培訓及持續專業進修來進一步提升員工的能力。會計師事務所亦應設計和實施人力資源流程，以招攬和挽留具備適當能力及對質素有承諾的人才，同時通過獎勵來認可員工的表現。
12. 優秀的專業人才不是支出，而是投資，彼等會以高質素的工作成果作回饋，成就一貫、持續、高質素的審計工作。



### 審計從業人員必須：

#### 遵守獨立性要求

13. 核數師在維持財務報表的公信力方面發揮著關鍵作用，並為公眾對其真實性和公允性提供信心，以便作出決策。審計從業人員應在審計過程中保持思想上和表面上的獨立，在沒有偏見、利益衝突或不當影響的情況下發表審計意見。
14. 審計從業人員應時常對獨立性構成或可能構成威脅的情況保持警惕。當遇到這種情況時，審計從業人員應透過消除有關情況、採取防範措施或拒絕特定的專業活動來應對威脅，以消除威脅，或者令威脅降低到可接受水平。

#### 保持誠信

15. 審計從業人員應透過在所有專業和業務關係中保持正直和誠實來保持誠信，避免利益衝突，並在面對壓力、潛在的不利個人或組織的情況時堅持立場。

#### 保持專業懷疑態度

16. 作為財務報表的把關人，核數師應在必要時質疑管理層作出的陳述和假設。
17. 在上市實體面臨重大的財務壓力時，審計從業人員應更加關注容易出現會計篡改和管理層凌駕於監控措施之上的領域，例如收入確認和公允價值計量，並利用完善的方法識別可疑活動和監察因欺詐或錯誤導致的重大錯誤陳述。

#### 評估並持續提升專業能力

18. 審計從業人員務必取得及保持提供稱職的專業服務所需的專業知識和技能；並且按照適用的技術及專業準則勤勉盡責地工作。彼等還需遵守持續專業進修的要求，從而在專業團體中保持良好聲譽。

作為會計師事務所的領導層，從業人員亦須支持事務所達到會財局的期望。



### 財務報表編製者應採取以下行動：

#### 維護財務報表的完整性

19. 高質素的財務匯報是上市實體的董事會、管理層和財務匯報高級人員的主要責任。審計委員會在維護財務匯報的完整性方面也有著重要的角色。

#### 董事會

20. 當前充滿挑戰的全球經濟為上市實體帶來不確定性，使其更容易受到欺詐活動的影響。作為其法定職責之一，董事會必須維護財務報表的完整性。彼等應建立合適的監控環境，並維護監察欺詐和錯誤的內部監控政策和程序，從而確保該等公司財務報告的準確性。

21. 彼等應充分配合並支持審計委員會履行其對財務匯報的監督職能。

#### 審計委員會

22. 審計委員會在監控財務匯報流程和相關內部監控系統、審閱財務資料以及監督與外部核數師的關係以確保財務匯報質素上發揮著關鍵作用。彼等應：

- (a) 在整個審計過程中，從計劃到完成，與外部核數師保持有建設性的溝通，及時就所識別的風險、重大發現及觀察結果進行深入溝通。
- (b) 在更換核數師的情況下，確保與核數師請辭相關的披露屬完整和準確，尤其是針對未解決的審計事項和與管理層的分歧。

彼等亦應確保新任核數師具備執行高質素審計所需的能力和實力，並能妥善處理未解決的審計事項。

### 就財務報表編製進行規劃

23. 上市實體的管理層應進行有效的規劃，並分配充足的資源和有能力的人員來協助編製財務報表。彼等應確保財務報表按照適用的財務匯報準則編製，並運用合理且有依據的管理層判斷，同時確保遵守相關法律法規。

### 與會財局合作

24. 上市實體可能會收到會財局有關提供文件及資料以供調查和查訊的要求，或從彼等的財務報告中消除會計不遵從事宜的書面通知。董事會應及時提供所需的文件及資料，並嚴格遵守會財局的要求或通知所規定的時限。

### III 為公眾提供的指引



本局鼓勵欲提出投訴的人士：

#### 了解會財局的職權範圍

25. 會財局以公眾利益為依歸和以保障整體公眾利益為宗旨。本局被賦予權力對會計師事務所和註冊會計師的潛在失當行為進行調查，並對上市實體財務報告中不遵從會計準則或其他要求的情況進行查訊。
26. 會財局不為個別投訴人謀利益，亦無法介入服務質素問題、商業糾紛、私人或刑事事務，也不能擔任個別投訴人的財務或法律顧問。
27. 欲提出投訴的人士應參考本局的[投訴指引](#)，並考慮投訴的事項和涉及的投訴對象是否屬於本局的職權範圍內。

#### 清晰闡述指控並提供足夠的資料以確立有關指控

28. 會財局只能跟進附有解釋和有足夠資料確立可能存在重大失當行為或不遵從事宜的指控。
29. 只有在投訴的性質嚴重，且需要會財局干預以保障公眾利益時，才會進行正式調查和／或查訊。
30. 欲提出投訴的人士應清晰闡述投訴中的指控，並提供足夠的資料以確立有關指控，以便本局對投訴進行評估。

## 詞彙

術語	涵義
會財局	會計及財務匯報局
會財局條例	《會計及財務匯報局條例》
公司條例	《公司條例》
專業會計師道德守則	《專業會計師道德守則》
香港會計準則第36號	《香港會計準則第36號資產減值》
香港財務匯報準則第13號	《香港財務匯報準則第13號公允價值計量》
香港財務匯報準則第15號	《香港財務匯報準則第15號客戶合約收入》
廉署	廉政公署
證監會	證券及期貨事務監察委員會
證券及期貨條例	《證券及期貨條例》

## 聯絡我們

如有任何查詢或意見，歡迎與我們聯絡。

### 會計及財務匯報局

香港鰂魚涌英皇道979號  
太古坊二座10樓

電話： (852) 2810 6321

傳真： (852) 2810 6320

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

[www.afrc.org.hk](http://www.afrc.org.hk)

