

2023年度調查報告

調查

2023年9月4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，持续提升专业会计师的质素水平，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。

词汇

术语

会财局

会财局条例

2021年修订条例

类别A会计师事务所

类别B会计师事务所

类别C会计师事务所

注册会计师

财汇局条例

公众利益实体核数师

专业人士

监督评价局

联交所

证监会

涵义

会计及财务汇报局

《会计及财务汇报局条例》

《2021年会计及财务汇报局(修订)条例》

拥有逾100家公众利益实体客户的会计师事务所

拥有10至100家公众利益实体客户的会计师事务所

拥有10家以下公众利益实体客户的会计师事务所

按《专业会计师条例》第22条注册为注册会计师的人士

《财务汇报局条例》

根据会财局条例定义的注册公众利益实体核数师或认可公众利益实体核数师

根据会财局条例定义的注册会计师或执业单位

中华人民共和国财政部监督评价局

香港联合交易所有限公司

证券及期货事务监察委员会

前言

我们欣喜地与大家分享本局第三份年度调查报告，涵盖截至**2023年3月31日**止年度。本报告概述了会财局处理投诉、调查及查讯职能的运作情况，重点介绍我们于调查及查讯过程中发现或调查结果中较常见的在执业方面的不当行为、上市实体财务报表不遵从事宜，以及其核数师及注册会计师的失当行为，及我们来年的计划展望。

进一步改革和扩大职权范围

对于本局调查部而言，**2022/2023**年度是充满挑战但富有成效的一年。

数十年来，香港会计行业一直受香港会计师公会的规管。根据**2021**年修订条例，本局于**2022年10月1日**成为会计行业的全面独立监管及监督机构。除了拥有现有的与公众利益实体核数师相关的监管权力外，本局现获赋予了更广泛的法定职能，以涵盖全部专业人士。该重大变动预示著会计行业及会财局监管制度的新时代。本局现在具有双重角色：即监管机构及市场促进者。

调查及查讯为本局监管及监督框架下的基本及必要职能。自当时的财汇局于**2006年12月**成立以来，我们就已获赋予调查及查讯权力，对公众利益实体核数师的潜在失当行为进行调查，并对公众利益实体于其财务报表中可能不遵从会计规定的事宜进行查讯。鉴于职责的扩大，我们现在拥有法定权力调查专业人士（即所有注册会计师及执业单位）的专业方面的不当行为。

为配合我们于进一步改革后扩大的职权范围，我们大幅扩充了我们的团队，配备了多元化的人才，包括在处理与注册会计师及注册会计师执业相关的投诉和调查方面具有经验丰富的专业人员，以及具有监管和司法鉴证会计经验的人员。

作为金融监管机构，我们致力通过实施调查及查讯制度，在会计行业中促进高水平的专业操守，提高财务报告及审计的质素，交付公平且完善的调查结果，以阻吓失当行为及不遵从事宜，并保障投资者的利益。

营运概览

对于调查部来说，本年度是繁忙的一年，年内收到的可跟进投诉量大幅增加了**83%**。作为被动机制，本局鼓励公众及举报人报告失当行为、会计或执业方面的不当行为，并回应投诉、举报人举报及其他监管机构的转介。从公众收到的关于公众利益实体核数师可能存在失当行为或不遵从事宜的投诉数量持续增加；此外，自**2022年10月1日**起，本局亦开始接获针对专业人士的投诉。上述趋势和统计数据表明，公众对本局作为独立审计和会计监管机构采取监管行动的认识和信心有所提高。

本年度，本局根据财务报表审阅计划主动审阅的财务报表数量增加**73%**。作为主动机制，本局监察上市实体发布的公告以及其他公共资料来源和对上市实体财务报告和审计的意见，并使用以风险为本的方法识别须于财务报表审阅计划下审阅的财务报表。

本年度，由本局查察部转介的调查的数量及范围亦显著增加。

公平、透明和严谨的调查是保护公众利益、阻吓失当行为及塑造会计与审计业界行为的最主要监管工具之一。我们于仔细审视一系列因素(包括潜在失当行为／不遵从事宜的严重性、公众利益及证据可用性及充分性)后方会开始正式调查或查讯。本年度开展的调查数目增加了**88%**，其中部分涉及重大公众利益的复杂事项。

年内，本局完成了五宗针对专业人士的调查、三宗针对公众利益实体核数师的调查及两宗查讯。本局展示自身所坚持的标准，并向市场传递了重要资讯，同时继续努力处理积压旧案，并以调查高影响力个案为战略重点。

2022年12月，本局在网站上发布了清晰的投诉指引，并附有互动的公众投诉及举报人表格，以鼓励公众针对潜在失当行为及不遵从事宜作出高质素的举报。此外，调查部与查察部及纪律处分部保持有效合作，以实施无缝及全面的监管制度。我们承接大量内部转介的案件及迅速展开其调查，表明整个会财局在共同努力提高审计和财务报告的标准及质素。我们及早与纪律处分部合作也提高了后续纪律处分的效率和成效。

自**2021/2022**财政年度以来，本局一直通过根据会财局条例授予的权力展开和进行更多的查讯，加强跟进在投诉及在财务报表审阅个案中发现的潜在会计不遵从事宜。本局旨在识别财务报告不遵从事宜以追究财务报表编制者的责任，并要求相关上市实体采取适当行动纠正已识别的相关不遵从事宜，包括但不限于向公众

作出适当披露。2022/2023财政年度，本局完成了两宗查讯个案，并一直积极与有关上市实体作跟进，以纠正相关财务汇报方面的不遵从事宜。

上市实体财务报表的潜在及实际不遵从事宜

提供高质素的财务报表为上市实体的董事局、审计委员会、管理层及在上市实体中具有专业资格的会计师(即编制者)的首要及最重要责任。

本年度，较常见的财务报告不遵从事宜包括(i)收益确认、(ii)金融工具确认及计量、(iii)减值评估及(iv)持续经营评估及披露。本局亦注意到潜在欺诈性金融交易及财务报告的个案正在增加。

上市实体核数师及专业人士的潜在及实际失当行为

核数师有责任就财务报表是否按照适用的财务汇报框架编制及不存在重大错报提供合理保证。项目团队的专业能力及独立性以及核数师质量控制的有效性对于维持高质素的财务报表审计同等重要。

本年度，本局从公众利益实体核数师案件中发现公众利益实体核数师持续存在一些实际或潜在失当行为，其中包括(i)未能充分执行项目质量监控，(ii)未能获得足够及适当的审计证据，(iii)未能行使适当的专业怀疑态度及专业判断，(iv)不充分审计会计估计，以及(v)就财务报表错误发表审计意见及报告。

在专业人士失当行为方面，本局从专业人士案件的调查工作发现，较常见的失当行为类型涉及不遵从审计及鉴证准则的基本要求，例如获取足够及适当的审计证据、质量控制、独立性及其他道德要求，以及诚信及专业方面的失当行为。

根据近期展开的调查及查讯，本局观察到潜在不遵从香港审计准则第240号核数师对财务报表审计中与舞弊相关的责任以及与确认及计量财务担保及金融负债有关的潜在审计缺陷大幅增加。

展望未来

本局通过维持审计及财务汇报的质素，规管身为香港财务汇报质素把关人的会计师及核数师的行为，在财务监管体系内担当关键角色。调查部通过优化次序、适度处理、以风险为本等方式地开展查讯和调查，不遗余力地致力于实行本局保护公众利益，为会计行业创造正面的涟漪效应的共同使命。

本局将利用自身的能力与资源，继续优化流程及程序，使我们能够有效地履行扩大后的法定职责。在持份者的参与方面，本局会公布查讯及调查发现，让市场了解常见的不当行为及不遵从事宜。

本局工作的优先目标包括处理公众关注的重大案件以及已从内地取得审计工作底稿的案件。本局会继续在谅解备忘录的框架下，加强与本地及内地监管机构的监管合作，以达致有效的跨界别及跨境的执法成果。

调查部

目录

| | 页数 |
|------------------------------------|-----|
| 前言 | i-v |
| 第一部分 导言 | |
| 1.1 本报告的目的 | 1 |
| 1.2 主要营运统计数据 | 3 |
| 第二部分 营运概览 | |
| 2.1 导言 | 5 |
| 2.2 获取潜在失当行为或不遵从事宜的资料 | 6 |
| 2.3 工作流程 | 7 |
| 2.4 与其他监管机构合作 | 9 |
| 2.5 监督 | 11 |
| 第三部分 工作来源 | |
| 3.1 导言 | 13 |
| 3.2 投诉 | 14 |
| 3.3 财务报表审阅计划 | 20 |
| 第四部分 调查及查讯 | |
| 4.1 导言 | 24 |
| 4.2 调查流程 | 26 |
| 4.3 查讯流程 | 32 |
| 第五部分 关于失当行为的发现及观察结果 | |
| 5.1 导言 | 35 |
| 5.2 发现 | 37 |
| 5.3 观察结果：于已展开的调查辨识出的主要失当行为领域 | 50 |
| 第六部分 有关财务汇报不遵从事宜的发现及观察结果 | |
| 6.1 导言 | 59 |
| 6.2 发现 | 59 |
| 6.3 观察结果：于已展开调查及查讯中辨识出的主要会计不遵从事宜领域 | 63 |
| 第七部分 展望未来 | |
| 7.1 导言 | 69 |
| 7.2 优化流程及程序 | 69 |
| 7.3 对会计行业及公众产生正面的涟漪效应 | 69 |
| 7.4 加强与本地及内地监管机构的合作 | 70 |

第一部分

引言

1.1 本报告的目的

1.1.1 2022/23财政年度是本局转型为会计专业独立监管机构的第一年。本报告一方面概述了本局调查及查讯职能的运作情况，包括本局的职权范围在新监管制度下扩大为涵盖所有执业注册会计师、执业注册会计师事务所以及企业会计实务的情况。另一方面，这是本局第三份年度调查报告，列出了本局就投诉评估、按财务报表审阅计划主动审阅财务报表、调查及查讯中发现的失当行为、审计不当行为及财务汇报不遵从事宜的全年发现及观察结果。

1.1.2 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、与其他监管机构的合作及监督机制概况(第二部分)；
- (b) 通过本局主动式市场监察及被动式投诉处理机制处理个案的来源及概况，以及主要营运统计数据(第三部分)；
- (c) 调查及查讯职能的流程和主要营运统计数据概况(第四部分)；

- (d) 我们就失当行为(第五部分)和财务汇报不遵从事宜(第六部分)的主要发现及观察结果概况。本局亦在本报告中加入了本局就新调查及查讯中所发现问题的观察结果，及对注册会计师、上市实体核数师、董事及审计委员会的期望；及
- (e) 本局于未来一年中进一步提高自身在调查和查讯职能的效率及成效，加强持份者参与，以及与本地和内地监管机构保持密切合作的计划的主要领域(第七部分)。

1.2 主要营运统计数据

2022至23年度主要数字

投诉



253

可跟进投诉
(公众利益实体核数师及专业人士)
已处理

122

已结案

60

已展开调查或查讯

财务报表审阅



130

所选的财务报表

73

已完成

8

已展开调查或查讯

调查



公众利益实体核数师

已展开调查 **60**

已大致完成调查¹ **10**

已结案调查 **3**

专业人士

已展开调查 **12**

已结案调查 **5**

查讯



17

已展开

2

已结案

¹ 其中案件包括我们已根据财汇局条例第35(4)条向报告中被指名的人士提供调查报告以给予他们合理的陈词机会。

下表列出了2022/2023年度投诉、调查及查讯以及财务报表审阅的5年营运统计数据，以及2021/2022年度、2019年10月至2021年3月止18个月期间（由于2019年监管改革后本局财政年度改为了3月31日结束）、2019年1月至9月止9个月期间（由于2019年监管改革）以及截至2018年12月31日止年度的比较数据。

表1：五年营运统计数据

| | 2022年4月 至2023年3月 | 2021年4月 至2022年3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 |
|------------------------|---------------------|---------------------|--------------------------------|-------------------------|-------|
| 报告事项 | | | | | |
| 期初(可跟进) ² | 68 | 29 | 23 | 11 | 14 |
| 接获汇报 ³ | 185 | 101 | 67 | 48 | 35 |
| 已展开个案 ⁵ | (60) | (31) | (19) | (6) | (9) |
| 发出意见函 | (3) | (3) | (2) | - | - |
| 转介予特定执行机构的个案 | (2) | - | - | (1) | (2) |
| 已结案(不予采取进一步行动) | (117) | (28) | (40) | (29) | (27) |
| 期末(可跟进) | 71 | 68 | 29 | 23 | 11 |
| 调查 | | | | | |
| 期初(调查中) | 82 | 58 | 42 | 43 | 40 |
| 已展开 | 72 | 32 | 23 | 11 | 19 |
| 发出意见函 | (1) | - | - | - | - |
| 转介予香港会计师公会 | - | (7) | (7) | (12) | (16) |
| 转介予纪律处分部 | (6) | - | - | - | - |
| 已结案(不予采取进一步行动) | (1) | (1) | - | - | - |
| 期末(调查中) | 146 | 82 | 58 | 42 | 43 |
| 查讯 | | | | | |
| 期初(查讯中) | 16 | 3 | 1 | 3 | 2 |
| 已展开 | 17 | 14 | 2 | 1 | 2 |
| 已移除不遵从事宜 | - | (1) | - | (2) | (1) |
| 尚未移除不遵从事宜 ⁶ | (2) | - | - | (1) | - |
| 期末(查讯中) | 31 | 16 | 3 | 1 | 3 |
| 财务报表审阅 | | | | | |
| 期初(审阅中) | 27 | 30 | 39 | 31 | 25 |
| 选作审阅的财务报表 | 130 | 75 | 62 | 47 | 50 |
| 已展开个案 ⁵ | (11) | (2) | (4) | (5) | (9) |
| 发出意见函 | (9) | (16) | (37) | (10) | (21) |
| 已结案(不予采取进一步行动) | (69) | (60) | (30) | (24) | (14) |
| 期末(审阅中) | 68 | 27 | 30 | 39 | 31 |

² 倘报告的主体事宜为财汇局/会财局职权范围之外，则该报告为不予跟进。

³ 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。

⁴ 不包括于2022至23年度、2021至22年度及2018年各自的723宗、163宗及50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，属于滥用程序及不合理地纠缠不休的个案。

⁵ 已展开个案是指评估导致开展查讯、调查或两者兼有的投诉案件/财务报表审阅案件。

⁶ 本局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；或相关实体仍在评估相关不遵从事宜的影响及需要的披露。

第二部分 营运概览

2.1 引言

- 2.1.1 本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的事宜。
- 2.1.2 随著2021年修订条例于2022年10月1日生效，本局的监管权力(包括调查权力)已扩大至涵盖专业人士，即注册会计师及执业单位。
- 2.1.3 在2019年10月1日前生效的财汇局条例继续适用对2019年10月1日前完成的公众利益实体项目作出调查。
- 2.1.4 调查及查讯均为本局的重要监管职能：
- (a) 调查确保本局就其在被动式及主动式的监察活动(见第2.3.1段中的流程图)侦察到的公众利益实体核数师及其注册负责人及专业人士的潜在失当行为，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相关的监管机构或执法部门。

- (b) 查讯确保公众利益实体的潜在不遵从汇报规定事宜，得以及时跟进及适当地纠正，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。

2.1.5 调查及查讯职能的职权范围及权力的详情可在本局网站上查阅(见第2.3.1段)。

2.2 获取潜在失当行为或不遵从事宜的资料

2.2.1 本局旨在透过市场监测及市场监察活动，获取有关潜在失当行为或不遵从事宜的资料。本局或会透过下列各项行事：

- (a) 被动式机制，透过市场监测活动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：
 - (i) 公众人士；
 - (ii) 举报人；及
 - (iii) 其他监管机构；或
- (b) 主动式机制，透过以风险为本的市场监察活动，即：
 - (i) 查察；及
 - (ii) 根据财务报表审阅计划审阅公众利益实体的财务报表(见第3.3节)。

2.2.2 本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。

平台包括：

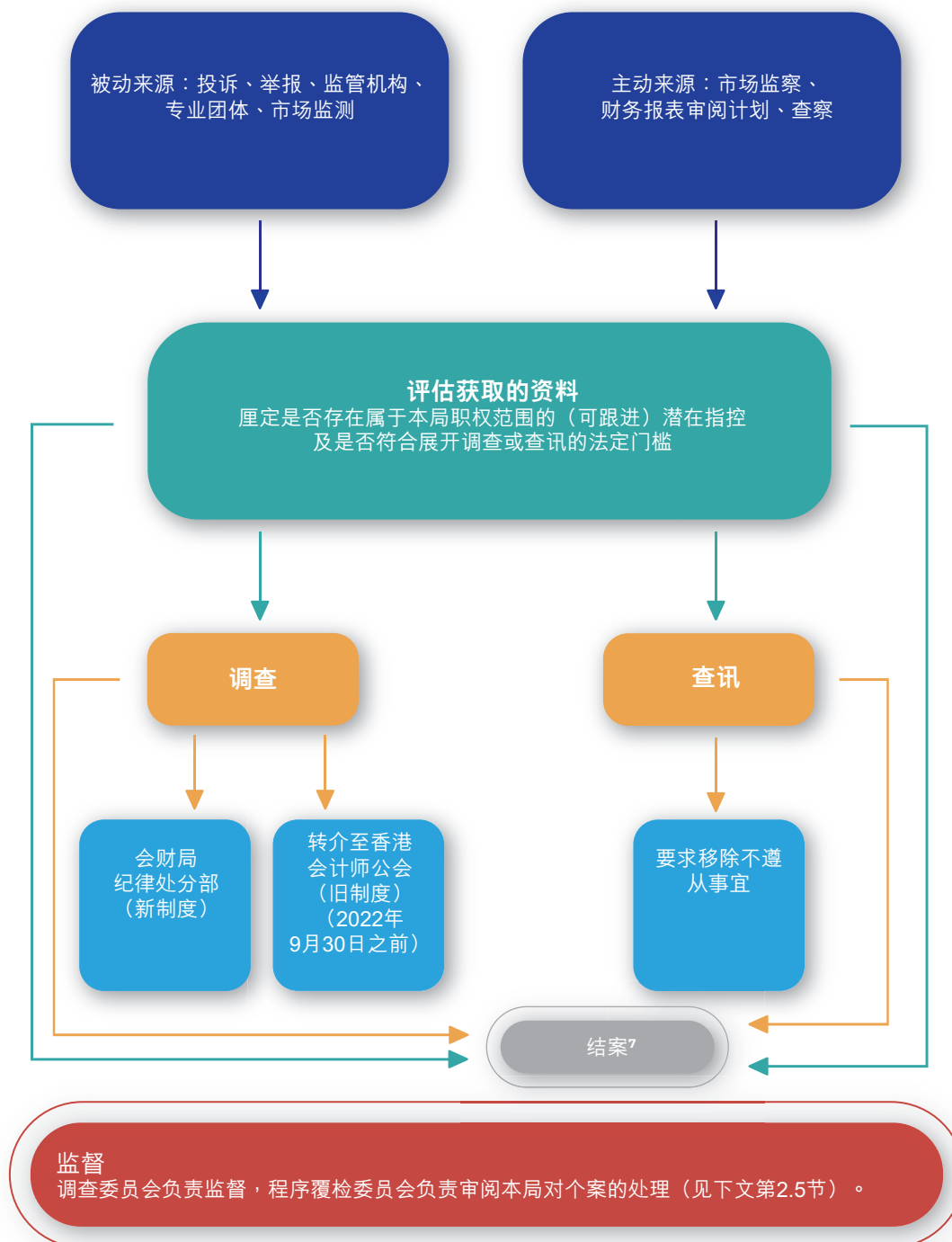
- 投诉人指引；
- 在线投诉表格；及
- 在线举报表格

2.3 工作流程

2.3.1 下图高度概括了本局处理投诉和其他有关潜在失当行为或不遵从事宜、调查或查讯的流程。本局的职权范围及授权详情载于下列政策声明(可于本局网站查阅)：

- *公众利益实体核数师、非公众利益实体核数师及注册负责人的调查政策*
- *专业人士的调查政策*
- *调查政策(适用于2019年10月1日之前为上市实体完成的审计或指明报告的拟备)*
- *上市实体的查讯政策*

流程概述



7 本局将于下列情形中结案：

- 潜在指控在会财局的职权范围之外；或
- 获得的证据未达到法定门槛。

然而，本局可能将案件转给具有相应职权范围的其他有关当局，并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。

会财局纪律处分职能

- 2.3.2** 截至2022年9月30日，对于涉及于2019年10月1日之前完成的公众利益实体项目的调查(旧制度)，相关发现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** 自2022年10月1日起，本局负责对所有在香港会计师公会注册的注册会计师、执业会计师和执业单位的调查及纪律处分。因此，涉及旧制度下审计的调查发现在现在由本局的纪律处分部考虑。

2.4 与其他监管机构合作

- 2.4.1** 在若干谅解备忘录的框架下，本局与本地及内地相关部门就监管措施紧密合作，以达致有效的跨界别及跨境执法成果。

香港

- 2.4.2** 金融市场的失当行为和相关不遵从事宜可能同时涉及不同监管机构及执法机构司法管辖权区内的违规行为。
- 2.4.3** 多年来，本局一直与香港的其他监管及专业机构以及执法机构进行合作，包括香港警务处、廉政公署、证监会、联交所及香港会计师公会。我们的共同目标是保障投资者及市场中其他持份者的利益。我们签订的谅解备忘录的框架进一步加强了现有的密切合作关系，促进了我们定期举行联席会议，适当交流共同关注的知识及资料、情报和调查发现，迅速转介案件以进行调查及执法行动，以及有效利用现有的全方位执法工具打击失当行为。

- 2.4.4** 于**2022年9月**，本局与香港警务处商业罪案调查科订立谅解备忘录，以便在打击与香港财务汇报及审计质素有关的商业犯罪及非法活动方面进行全面合作。
- 2.4.5** **2022年11月**，本局在香港警察培训课程中授课。**2022年12月**，本局在首届廉政公署财务调查专员培训中，分享了本局在调查审计及财务汇报不当行为以及不遵从会计规定事宜方面的经验。
- 2.4.6** **2023年7月**，本局及证监会就上市发行人作出的贷款、垫款、预付款及类似安排发表首份联合声明。其中，本局表明了对上市发行人可能进行欺诈性交易的持续关注，即在缺乏或根本没有商业理据的情况下，未进行适当的风险评估、尽职调查或文件记录，发放可疑贷款和垫款。本局亦表达了对公司管理层、审计委员会及核数师的期望。

内地

- 2.4.7** 香港作为内地与全球金融市场的连系人，担当著独特的角色。在联交所上市的内地企业(包括H股公司、红筹股公司及非H股内地民营企业)于香港所有上市实体占重大比例(截至**2022年12月31日**，按数目计算约**54%**，按市值计算约**77%**)。为能有效监管该等上市实体的财务汇报和审计，我们与内地机关，特别是监督评价局，发展战略关系至关重要。
- 2.4.8** 在监督评价局与本局签订的谅解备忘录安排下，本局得到监督评价局的协助，通过有效的机制和清晰的程序，成功取得位于内地的审计工作底稿，从而便于调查工作的开展。

2.4.9 年内，本局在工作层面上与监督评价局保持著紧密的沟通，商讨如何进一步提高本局获取存放在内地的审计工作底稿的效率及其后的审批工作。

2.4.10 本报告第4.2.9至4.2.12部分载列就调查个案要求监督评价局协助的详情及进展。

2.5 监督

2.5.1 独立的委员会及小组就本局的调查职能提供外部制衡，以确保在决策过程中维护自然公正及程序公平，并妥当运用监管权力。

调查委员会

2.5.2 调查委员会为本局根据会财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本局董事局提供意见。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。

2.5.3 此外，调查委员会就我们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)。调查委员会使用一套由其会每年厘定的筛选标准来选择已完成的案件进行审阅(**调查委员会审阅计划**)。调查委员会向本局董事局报告其发现及建议。

2.5.4 调查委员会审阅计划的范围包括以下各项：

- (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、审计及鉴证准则、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)。

2.5.5 调查委员会已完成调查委员会审阅计划的第三个审阅周期，涵盖期间为2022年4月1日至2023年3月31日。调查委员会从199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28宗(14%)已结案个案(无论是否采取其他行动)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。

程序覆检委员会

2.5.6 本局的程序覆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，负责覆检本局所处理的个案，并考虑本局所采取的行动是否符合其内部程序及指引。

2.5.7 就我们在2021年利用调查及查讯职能处理的113宗个案中，程序覆检委员会已选出10宗个案并对其进行了覆检⁸。程序覆检委员会认可本局在履行其与公众利益实体核数师相关的监管职能方面所做的工作，并信纳本局根据内部程序处理其选择进行审阅的个案。程序覆检委员会亦建议本局改善处理投诉及调查的流程。

2.5.8 为回应该等建议，调查部已更新其营运手册以提高其运作效率，并举行跨部门协作会议以促进内部不同职能部门之间的转介处理，以及与其他监管机构和执法机构协调，分享共同关注的资料和交流对案件转介的反馈。

⁸ 财务汇报局程序覆检委员会2022年度周年报告。

第三部分

工作来源

3.1 引言

3.1.1 本部分回顾了本局本年度在评估投诉、报告、转介以及按财务报表审阅计划就针对潜在失当行为或不遵从事宜方面审阅财务报表方面的工作。

3.1.2 我们于今年度内收到有关核数师及专业人士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(83%，见下文表2)。公众投诉的数量从2021/2022年的54宗增加到今年的118宗(包括2022年10月1日至2023年3月31日期间针对公众利益实体核数师的68宗投诉及针对专业人士的50宗投诉)。

3.1.3 在转介方面，查察部目前是最大的转介来源，年内转介了36宗个案(包括33宗涉及公众利益实体核数师的转介及3宗涉及专业人士的转介)，占所接获转介总数的51%，而上一年度涉及公众利益实体核数师的转介为16宗。该等转介主要来自该部门对个别审计项目的查察。

3.1.4 本年度，本局致力优化流程及程序，以提高投诉处理的效率及成效，包括：

- a) 资源优先用于处理涉及重大公众利益的潜在指控；

- b) 简化投诉评估和财务报表审阅的步骤，以提高流程的效率和效力；及
- c) 在本局的网站上发布清晰的投诉指引，包括互动式公众投诉表格和举报人报告，以鼓励公众对潜在失当行为和不遵从事宜作出高质素的举报。

3.2 投诉

概况

- 3.2.1 本局鼓励公众人士投诉、举报人举报及其他监管机构转介(统称为举报人士)有关在香港会计师公会注册的注册会计师或执业单位及在本局注册或认可的执业会计师的潜在失当行为，以及上市实体财务报表不遵从相关会计准则的事宜。
- 3.2.2 当接获来自举报人士的资料不涉及属于本局职权范围的潜在失当行为或不遵从事宜的指控，本局不会跟进该事宜，但本局可指示举报人士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。
- 3.2.3 本局会评估从上述投诉渠道和本局于财务报表审阅计划辨识的对潜在失当行为或不遵从事宜的每一项可跟进指控，以厘定是否要开展调查或查讯。当根据本局的评估，所获得的证据并无显示有关人士可能有重大失当行为或不遵从事宜时，可跟进事项将会结案，且不会采取跟进行动。
- 3.2.4 年内，本局处理共**253**宗投诉及转介，包括**68**宗自过往年度结转的审阅中的个案及**185**宗年内收到的可跟进投诉及转介。本局完成了对**182**份与可跟进指控有关的报告的评估，其中**122**份报告在没有开展调查或查讯的情况下结案。截至**2023年3月31日**，**71**宗报告仍在评估中。

表2：举报人士所提供报告的变动

| | 公众利益实体核数师 | | 专业人士 | |
|---------------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | 2022年4月 至 2023年3月 | 2021年4月 至 2022年3月 | 2022年4月 至 2023年3月 | 2021年4月 至 2022年3月 |
| | 于上一期间审阅的个案 | 68 | 29 | - |
| 接获报告 | 115 | 114 | 80 | - |
| 不予跟进事宜 ⁹ | (1) | (13) | (9) | - |
| 有关所接获可跟进 指控的报告 ¹⁰ | 114 | 101 | 71 | - |
| 完成个案 ¹¹ | (85) | (31) | (37) | - |
| 展开调查或查讯的个案 | (50) | (31) | (10) | - |
| 年末审阅中的个案 | 47 | 68 | 24 | - |

3.2.5 虽然本年度接获的投诉数目迅速增长**83%**，但未展开调查或查讯而结案的投诉数目增幅更大(**294%**，已完成个案¹¹见上表2)。应当指出的是，在评估是否应进一步跟进投诉时，对指控进行清晰简明的解释并提供可支持的证据至关重要。倘缺乏该等资料及证据，本局或无足够理由跟进相关事项。

⁹ 该等报告的主体事宜为本局职权范围之外。

¹⁰ 不包括723宗(2021/2022年：163)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，属于滥用程序及不合理地纠缠不休的个案。

¹¹ 包括在没有采取进一步行动的情况下结案的投诉，亦包括我们已发出意见函或转介给其他执法机构的投诉。

举报人士提供的证据

3.2.6 我们的评估基于从举报人士获得的情报及所有可公开获得的资料(其中或可包括相关的财务报表)。此外,本局可能会主动寻求从其他来源的资料。然而,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,本局可能无法跟进潜在指控。

3.2.7 因此,举报人提供充分的准确资料,对本局鉴别及评估潜在失当行为或不遵从事宜的指控非常重要。该等资料应包括:

- a) 与指控相关的注册会计师、执业单位及其注册负责人、认可公众利益实体核数师和/或上市实体的名称及联络资料;
- b) 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
- c) 任何相关文件的副本,以就相关指控提供证据。

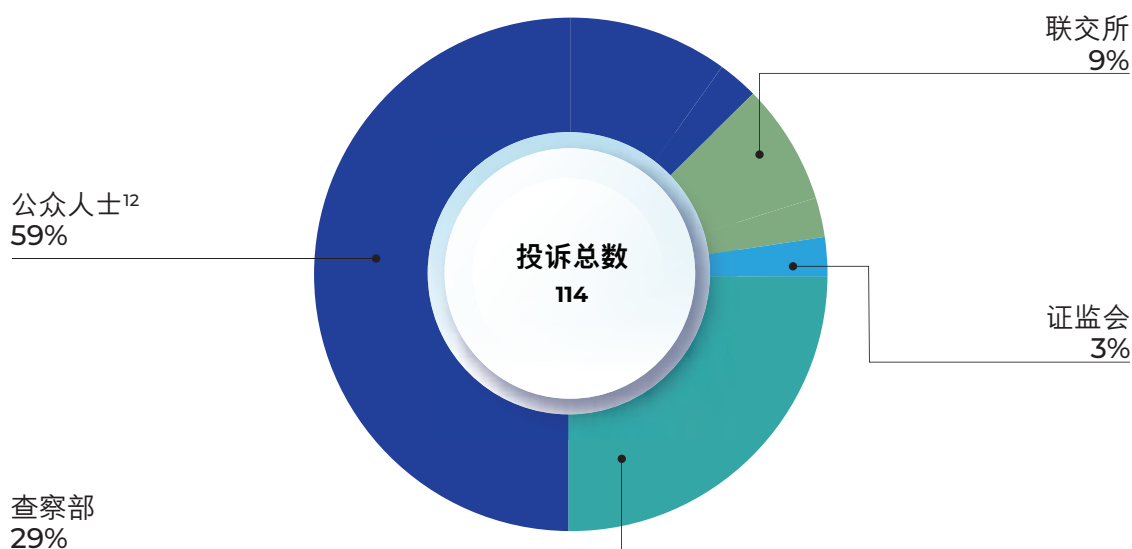
3.2.8 本局接纳匿名的资料来源,会财局条例(第52条)为举报人提供法律保护,包括对其身份保密。然而,匿名投诉可能严重限制本局跟进有关指控。本局鼓励举报人提供联络资料,以便会财局在认为有必要时跟进,就所收到的资料作澄清或获取更多资料。

本局的个案来源

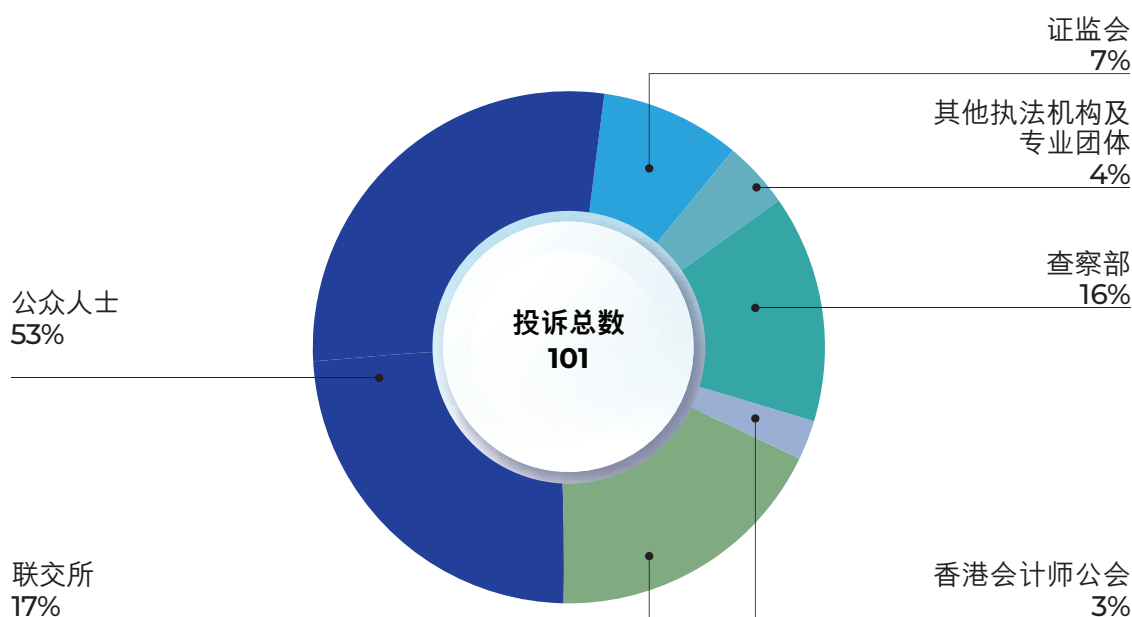
图表1：可跟进投诉的来源

(a) 公众利益实体

2022-23年度



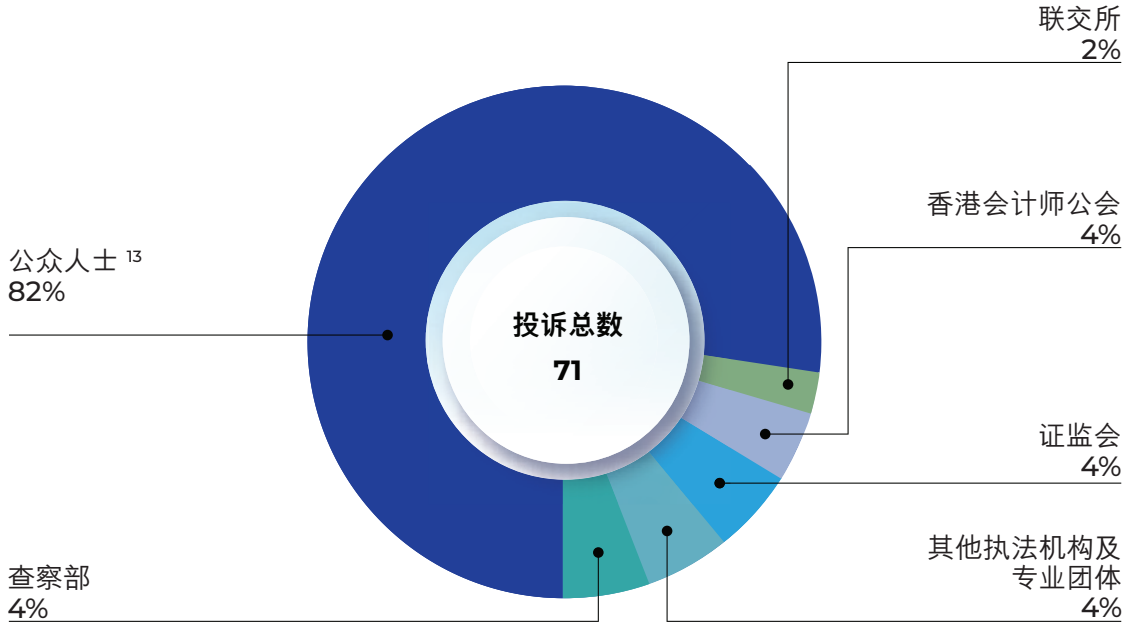
2021-22年度



¹² 包括3宗源自公众向香港会计师公会投诉的个案。该等案件随后由本局根据会计及财务汇报局(过渡及保留条款及相应修订)规定第72条接收香港会计师公会的转介及作出跟进，以便在本局承担会财局条例下的监管职能后继续处理。

(b) 专业人士

2022-23年度

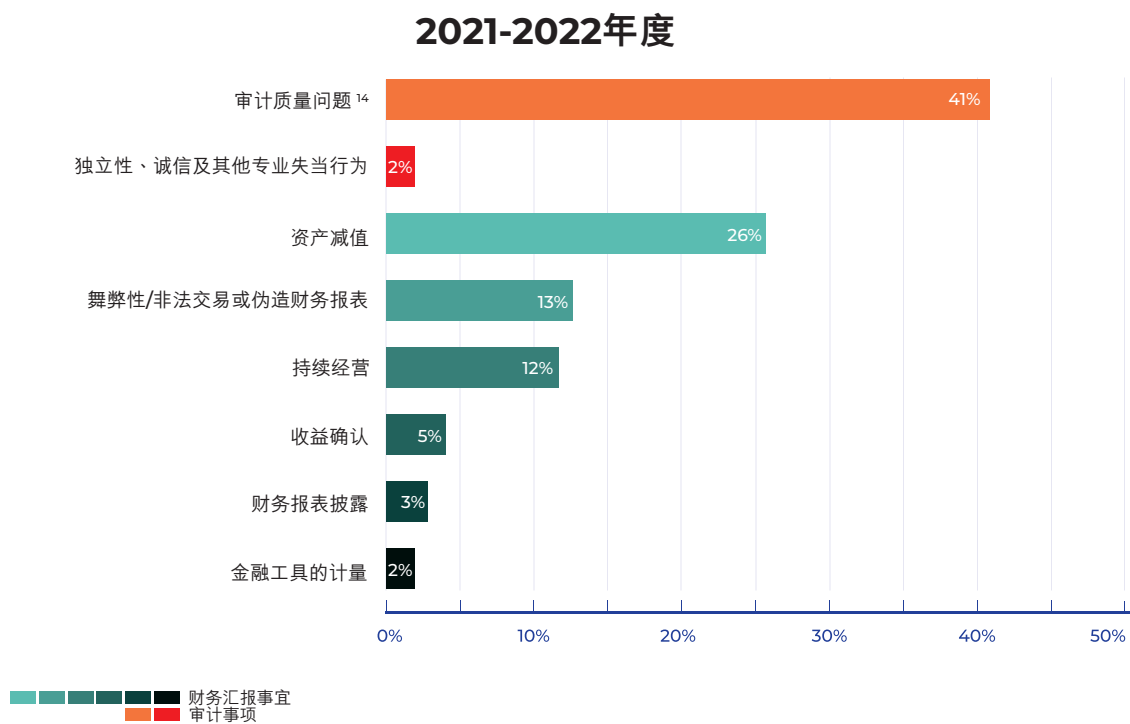
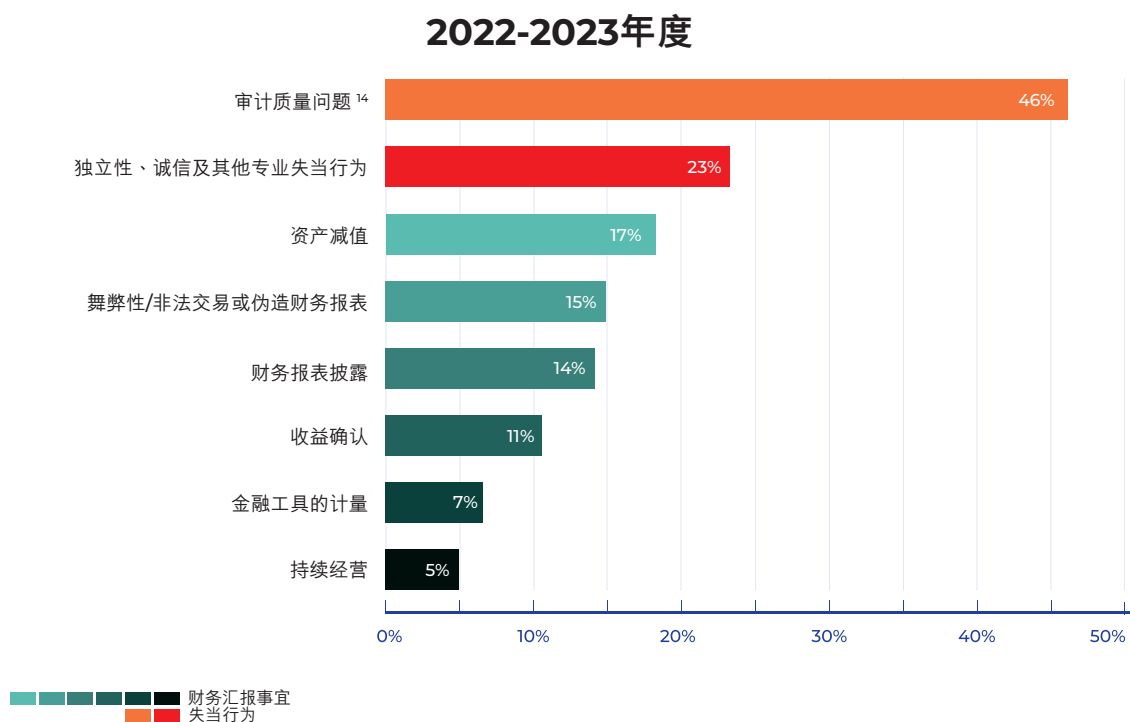


3.2.9 年内，本局接获**68宗**公众人士对公众利益实体核数师的投诉(包括**11宗**来自举报人的投诉)，较**2021/2022年**增加**26%**。该增长反映了本局成功地提高了公众对公众利益实体财务汇报和审计质素的认识。

3.2.10 虽然从转介来源收到的整体投诉与去年相比相对稳定，但本局注意到，由于本局在进一步改革后扩大了法定职能，监管机构及其他执法机构和专业团体于年内向本局转介了更多有关专业人士的投诉。

¹³ 包括**8宗**源自公众向香港会计师公会投诉的个案。该等案件随后由本局根据会计及财务汇报局(过渡及保留条款及相应修订)规定第**72**条接收香港会计师公会的转介及作出跟进，以便在本局承担会财局条例下的监管职能后继续处理。

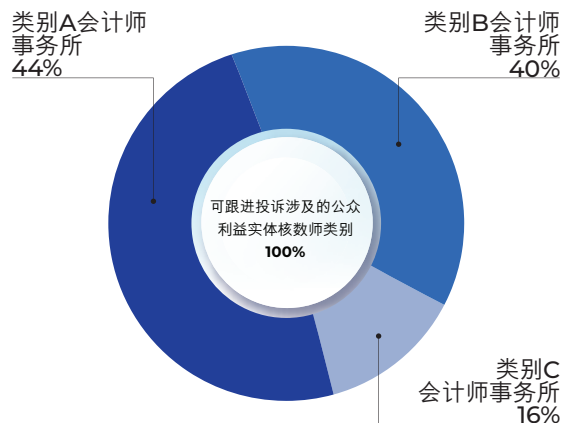
图表2：投诉性质



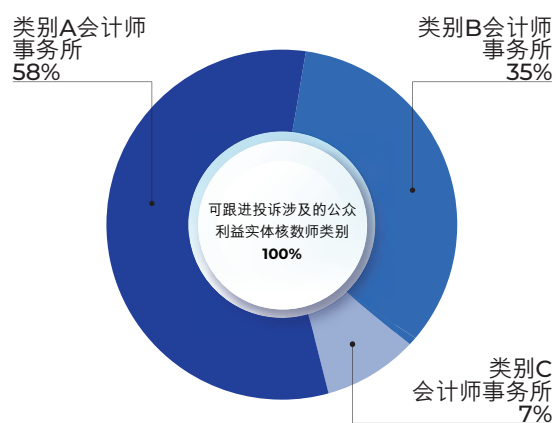
¹⁴ 包括有关审计证据充分性、项目质量监控审视程序或系统以及审计程序缺失的投诉。

图表3：可跟进投诉涉及的公众利益实体核数师¹⁵类别

2023年



2022年



3.3 财务报表审阅计划

概况

- 3.3.1** 本局的财务报表审阅计划为一项非法定举措，属本局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。本局于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的潜在不遵从会计规定的事宜。
- 3.3.2** 审阅的范围包括考虑其是否不遵从财务汇报准则、审计及鉴证准则，以及其他相关财务汇报指引(如联交所《上市规则》的会计规定)。
- 3.3.3** 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。

¹⁵ 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)。截至2023年3月31日，市场上有2,603间公众利益实体核数师(截至2022年3月31日：2,573间公众利益实体核数师)。于2023年3月31日，按受聘进行审计工作次数划分，类别A、类别B及类别C会计师事务所的公众利益实体审计市场份额分别为58%、35%及2%(截至2022年3月31日：分别为64%、28%及3%)。

表3：选作审阅的财务报表

| 筛选标准 | 2022年周期 |
|---|------------|
| 重大变动 有新业务活动或业务活动、财务状况及业绩发生重大变动的公司。根据本局于以往周期的经验，该等变动可能会增加财务报表发生重大错报的风险 | 35% |
| 中国房地产开发或教培行业 受中国内地监管环境变动影响的中国房地产开发或教培行业的上市实体 | 30% |
| 市场事件 本局对揭示存在潜在不遵从事宜及／或失当行为的市场事件的监察进行识别，所发现的被指控存在不遵从会计规定事宜及／或审计不当行为的财务报表—基于传媒报道／受联交所干预(例如要求委任法务会计师)的公司 | 11% |
| 首次参与公众利益实体审计项目的核数师 首次从事上市实体审计项目的核数师可能由于缺乏经验，而无法识别重大错报和／或舞弊 | 8% |
| 核数师仓促辞任的公司 核数师辞任或遭罢免，可能表明存在未解决的审计问题 | 6% |
| 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。该等财务报表可能表明过往期间的财务报表可能存在错报及／或以往的审计意见可能不恰当 | 5% |

| 筛选标准 | 2022年周期 |
|--|---------|
| 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 | 3% |
| 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，并且有迹象显示在上一年度的审计中存在审计不当行为，或财务报表可能存在重大错报 | 2% |

有关财务报表审阅计划的主要营运统计数据

3.3.4 本局于年内根据财务报表审阅计划审阅财务报表的进度载于下表4。

表4：财务报表审阅的变动

| | 2022年4月 至2023年3月 | 2021年4月 至2022年3月 |
|----------------------------|---------------------|---------------------|
| 期初审阅中的个案 | 27 | 30 |
| 选作审阅的财务报表 | 130 | 75 |
| 已完成而无需要跟进的个案 ¹⁶ | (78) | (76) |
| 展开调查或查讯的个案 | (11) | (2) |
| 年末审阅中的个案 | 68 | 27 |

3.3.5 在本年度展开调查及查讯的十一宗财务报表审阅个案中，其中五宗为核数师因未解决问题而辞任及核数师仓促辞任而被选为审阅个案，其余则为对其不利的市场报告、核数师出具非无保留意见及上市实体财务业绩出现重大变动而被选为审阅个案。本局财务报表审阅结果显示，涉及核数师因未解决问题而辞任及核数师仓促辞任的不遵从事宜及审计不当行为增加了财务汇报和审计上的风险。基于上述财务报表审阅计划的发现，以及本局查

¹⁶ 包括发出意见函及已结案且不采取进一步行动。

察部就核数师的客户及项目接纳政策和程序以及质量控制系统工作中的发现，本局期望核数师及上市实体管理层警惕核数师因未解决问题而辞任和核数师仓促辞任个案所涉及的额外风险，并严格遵守相关标准和准则。本局谨提请核数师、公司董事及审计委员会注意载于以下本局刊物的详细分析、关注及期望：

- [就核数师仓促辞任所发出之公开信\(2022年10月\)](#)
- [有关核数师变动的后续公开信\(2023年1月\)](#)
- [2022年度查察报告\(2023年7月\)](#)

3.3.6 鉴于这一积极主动监察举措的重要性，我们已于**2021**年著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。

3.3.7 改进包括增加选作审阅的财务报表的数目；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)；在现有以风险为本的筛选方法中引入轮换及随机抽样；及对根据若干筛选标准为选作审阅的财务报表引入重点审阅范围。

3.3.8 考虑了我们现有的资源后，改进财务报表审阅计划将于五年期间逐步实施。**2022**年周期中，选作审阅的财务报表数量已增至**130**份(即增加**73%**)，有关数量将于**2023**年周期得以保持。

第四部分

调查及查讯

4.1 引言

4.1.1 本部分回顾了本局在年内展开及进行的调查和查讯工作。

4.1.2 当对具体事宜进行正式调查或查讯时，本局会适当考虑一系列因素，包括失当行为／不遵从事宜的严重性、公众利益以及证据可用性和充分性。

4.1.3 年内，由于收到的投诉和转介总数激增，导致今年启动的调查数量比**2021/2022**年度大幅增加(见下文表**5**)。对于公众利益实体核数师，本局展开了**60**宗调查，比去年的**32**宗增加了**88%**。公众利益实体调查数量的大幅增加，乃由于来自可提供准确完整资料的本局各部门(内部)及本地监管机构(外部)的转介增加。自**2022**年**10**月**1**日以来，本局还对专业人士展开了**12**宗调查。

4.1.4 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、潜在欺诈交易或复杂及特定行业会计事宜(见下文第五部分及第六部分的图表**5**和**6**)。

- 4.1.5** 截至**2022年9月30日**，有关于**2019年10月1日**前完成的上市实体审计的调查个案发现已转交香港会计师公会，以考虑采取适当的跟进行动(见下文表7)。由会财局条例于**2022年10月1日**生效开始，所有需要纪律处分的调查发现都需转介予会财局的纪律处分部。
- 4.1.6** 对于上市实体可能不遵从会计规定的事宜，本局可能会展开查讯，并由调查部人员或财务汇报检讨委员会进行。
- 4.1.7** 年内，由于本局主动追究财务报表编制者对财务汇报不遵从事宜的责任，本局处理的查讯数目由去年的**17宗**增至**33宗**。
- 4.1.8** 对于本局认为存在不遵从事宜的查讯，本局可能会要求有关上市实体以特定方式和在特定期限内移除不遵从事宜。
- 4.1.9** 本局深知及时采取调查和纪律处分行动的重要性。因此，本局不断优化流程及程序以提高调查及查讯职能的效率及成效，包括：
- a)** 收集强而有力的证据是严谨调查过程的关键。与纪律处分部及早合作会加强证据收集流程，促进及时的调查，并提供公平的执法结果；
 - b)** 利用电子证据取证工具协助证据审查；

- c) 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；及
- d) 资源优先用于处理涉及重大公众利益的调查。

4.2 调查流程

概况

- 4.2.1 公平、透明和严谨的调查是保护公众利益、阻吓失当行为及塑造会计行业行为的主要监管工具之一。
- 4.2.2 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的公众利益实体核数师的潜在失当行为，本局可根据会财局条例对潜在失当行为展开调查。
- 4.2.3 下图描述了整个调查流程：

调查流程

评估及调查方向

- 从各种来源获取有关潜在失当行为或不当行为的资料
- 评估以厘定是否给出调查方向

第一阶段

开展调查

第二阶段

- 行使会财局条例规定的有关调查权力
- 要求有关人员整合相关记录及文件，提供资料，参加面谈和回答问题，并提供所有其他适当的协助。对于延长遵从有关要求的期限的申请仅在具备合理理由的情况下本局才会批准。

起草调查报告及陈词

- 完成调查后，拟备书面调查报告
- 给予受监管人士及任何其他指名的人合理的陈词机会

第三阶段

进一步行动

第四阶段

- 结案且不采取进一步行动；倘有关失当行为或不遵从会计规定事宜的潜在指控并未获所获证据证实；
- 根据会财局条例采取任何适当的后续行动；
- 对根据会财局条例接受调查的受监管人士实施制裁或采取相关行动；或
- 倘适用，将此事项提交给另一个适当的监管机构或执法机构。

有关调查的主要营运统计数据

4.2.4 年内，本局处理了82宗由年初结转的调查及72宗新调查，其中60宗及12宗分别涉及公众利益实体核数师及专业人士。在新展开的调查中，若干调查事项涉及上市实体及重大公众利益，本局已在展开此类调查时作出公布。年内，本局大致完成了10宗调查，并结束了8宗调查，其中3宗发现了与2019年10月1日之前完成的审计相关的审计不当行为(即在旧制度下)。

表5：调查个案的变动

| | 公众利益实体核数师 | | 专业人士 | |
|-----------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 2022年4月 至2023年3月 | 2021年4月 至2022年3月 | 2022年4月 至2023年3月 | 2021年4月 至2022年3月 |
| 年初调查中的个案 | 82 | 58 | - | - |
| 年内展开调查的个案 | 60 | 32 | 12 | - |
| 年内处理的个案 | 142 | 90 | 12 | - |
| 年内结束的个案 ¹⁷ | (3) | (8) | (5) | - |
| 年末调查中的个案 | 139 | 82 | 7 | - |
| 旧制度 | 66 | 55 | - | - |
| 新制度 | 73 | 27 | 7 | - |
| | 139 | 82 | 7 | - |

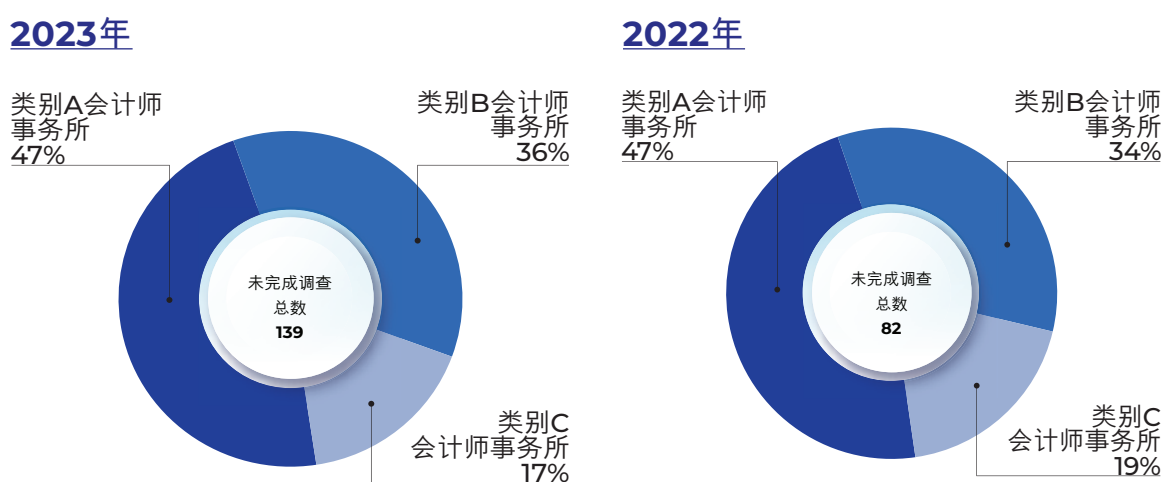
¹⁷ 包括已转介予香港会计师公会的调查及已结案而不采取进一步行动的调查。

4.2.5 年内已展开的72宗潜在失当行为的调查的指控与以下领域有关：

- (a) 违反审计及鉴证准则；
- (b) 审计会计估计的充分性；
- (c) 违反独立性及其他道德要求；
- (d) 与诚信相关的失当行为及专业失当行为；及
- (e) 专业能力及适当谨慎。

4.2.6 年内，本局公众利益实体相关调查中分别有46%、36%及18%涉及对类别A、类别B及类别C会计师事务所的审计（2022年：48%、36%及16%；2021年：45%、37%及18%）。然而，接受本局调查的事务所类别的总体趋势相对稳定。虽然统计数字本身并不具决定性，但它们可以为分析提供有意义的信息。会财局将参照公众利益实体审计市场份额¹⁸，调查结果，及该等数据对这三类事务所审计工作质量继续监测。

图表4：于年末未完成调查所涉及的公众利益实体核数师的类别



¹⁸ 于2023年3月31日，市场上有2,603个公众利益实体（于2022年3月31日：2,573个公众利益实体）。于2023年3月31日，接受聘进行审计工作次数划分，类别A、类别B及类别C会计师事务所的公众利益实体审计市场份额分别为58%、35%及2%（于2022年3月31日：分别为64%、28%及3%）。

表6：按审计工作底稿分列的年末未完成调查*

| | 截至2023年3月31日 | | 截至2022年3月31日 | |
|------|--------------|-----------|--------------|-----------|
| | *存放于以下地点 | | *存放于以下地点 | |
| | 香港 | 内地# | 香港 | 内地# |
| <1年 | 57 | 10 | 29 | 3 |
| 1至2年 | 26 | 6 | 16 | 1 |
| 2至3年 | 16 | 1 | 7 | 1 |
| 3至5年 | 18 | 2 | 14 | 5 |
| 5年以上 | 3 | 7 | 3 | 3 |
| | 120 | 26 | 69 | 13 |

* 指审计工作底稿

有关该等个案进展的进一步详情载于下文第4.2.9至4.2.12段

表7：转介予香港会计师公会的监管成果

| | 2022年4月至 2022年9月 | 2021年4月至 2022年3月 |
|------|---------------------|---------------------|
| | 协议解决 | 5 |
| 纪律处分 | 3 | 5 |
| | 8 | 7 |

4.2.7 年内及截至2022年9月，香港会计师公会就会财局于较早年度完成并向其转介的八宗调查个案，所采取的监管行动如下：

- (a) 五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本局及香港会计师公会费用；及

(b) 三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**50,000**港元至**200,000**港元行政罚款以及须缴付本局及香港会计师公会费用。在一宗个案中，项目总监的执业证书遭下令撤销，且六个月内不向其发出执业证书。

4.2.8 自**2022年10月1**日起，新旧制度下的所有调查个案的纪律处分流程将由本局纪律处分部处理。截至**2023年3月31**日，六宗已完成调查个案已移交纪律处分部考虑采取纪律处分行动。

就存放于内地的审计工作底稿与监督评价局进行跨境合作

4.2.9 根据**2019年5**月与监督评价局签署的谅解备忘录，本局向监督评价局提出了**25**次协助获取位于内地的审计工作底稿的请求，截至**2023年3月31**日，本局已获取就**14**次提出请求的内地的审计工作底稿。

4.2.10 年内，本局曾**8**次向监督评价局提出请求协助获取审计工作底稿，以供调查之用。

4.2.11 下表概述了自签署谅解备忘录以来本局向监督评价局提出的协助请求以及收到审计工作底稿的个案数目。

表8：向监督评价局提出的监管协助请求

| | 2022/23年 | 2021/22年 | 2020/21年 | 2019/20年 | 总计 |
|-----------------|----------|----------|----------|----------|----|
| 向监督评价局提出的协助请求数目 | 8 | 5 | 1 | 11 | 25 |
| 收到审计工作底稿的请求数目 | 7 | — | 7 | — | 14 |

4.2.12 建基于过去三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，探讨如何提高流程效率以及加强跨境审计监管合作。

4.3 查讯流程

概况

- 4.3.1 倘本局认为上市实体存在或可能存在相关不遵从问题，本局可展开查讯。倘上市实体的相关财务汇报不符合相关要求，则存在相关不遵从事宜。
- 4.3.2 查讯可由调查部(即本局工作人员)或获本局董事局授权的财务汇报检讨委员会进行。
- 4.3.3 查讯程序有助确保识别及纠正上市实体财务报表中潜在不遵从财务汇报规定的事宜，以免误导投资者及其他持份者。

4.3.4 下图描述了整个查讯流程：



有关查讯的主要营运统计数据

4.3.5 年内，我们处理了16宗于年初结转的查讯及展开了17宗查讯。本年度内完成了两宗年初结转的查讯，且本局已向上市实体发出通知，要求移除相关不遵从事宜。于年末，尚有31宗个案正在查讯中。

表9：查讯个案的变动

| | 2022年4月至2023年3月 | | 2021年4月至2022年3月 | |
|-----------|-----------------|-----------|-----------------|-----------|
| | 委员会 | 会财局人员 | 委员会 | 会财局人员 |
| 年初查讯中的个案 | 2 | 14 | 2 | 1 |
| 年内展开查讯的个案 | 2 | 15 | - | 14 |
| 年内处理的个案 | 4 | 29 | 2 | 15 |
| 已完成 | (2) | - | - | (1) |
| 年末查讯中的个案 | 2 | 29 | 2 | 14 |

4.3.6 本年度内开展了的17宗查讯主要涉及以下财务汇报领域：

- (a) 收益确认；
- (b) 非金融资产的减值评估／公允价值计量；
- (c) 金融工具的确认及计量；
- (d) 持续经营评估及披露；及
- (e) 潜在的欺诈性金融交易及报告。

第五部分

关于失当行为的发现及观察结果

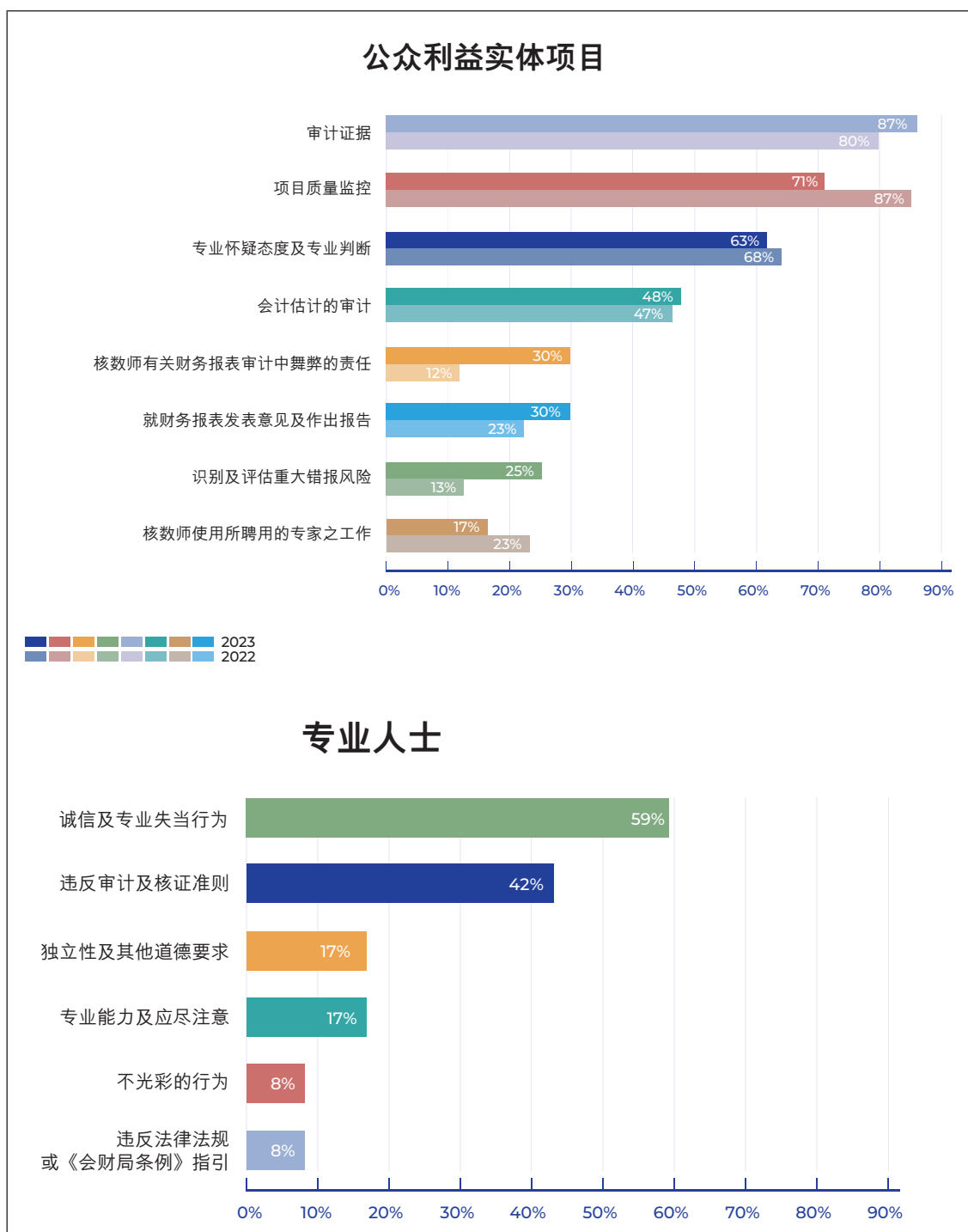
5.1 引言

5.1.1 公众利益实体核数师／注册负责人及专业人士都可能犯下失当行为。就本报告而言：

- 与公众利益实体项目相关的失当行为主要是指公众利益实体核数师及其注册负责人的作为或不作为，相当于《会财局条例》第4条意义上的执业不当行为，或2019年10月1日之前生效的《财汇局条例》第4条意义上的审计不当行为。
- 与专业人士有关的失当行为主要是指专业人士的作为或不作为，相当于《会财局条例》第3B条意义上的专业不当行为。

5.1.2 以下图表显示了基于154项调查发现或识别的中发现的最常见失当行为领域，包括18项已大致完成或已结束的调查，以及年内处理的136项正在进行的调查。

图表5：失当行为的主要领域



5.1.3 下文第5.2节总结了本局已完成或已结束调查个案所发现的失当行为的主要常见领域。虽然最常见的发现与上一年相同，但本局注意到，在新开展的

调查个案中，潜在失当行为中包括对核数师在财务报表审计中舞弊及评估重大错报风险方面的责任的指控开始大幅增加。此外，审计证据及会计估计问题以及专业人士的诚信相关事项也变得更加严重。

5.1.4 根据本局的观察结果，本局在下面的第**5.3**节中提醒核数师彼等在舞弊方面的责任和要求，即本局近期调查案例中的一个常见关注领域。

5.1.5 自**2022年10月1**日起，本局才扩大了其调查职能来涵盖专业人士的潜在失当行为，因此在这方面没有可比资料。年内，本局就专业人士的潜在失当行为处理了**12**项调查。该等失当行为的主要常见发现领域包括诚信问题、专业问题，包括不遵从独立性、道德和能力及应尽注意要求，以及不遵从审计及核证准则。根据本局的调查，本局暂时未有发现除会计师事务所外的注册会计师存在的重大潜在失当行为。

5.2 发现

与公众利益实体项目有关的失当行为

5.2.1 香港审计准则第**200**号独立核数师的总体目标及按照香港审计准则执行审计工作(**香港审计准则第200号**)载列核数中师的总体目标，即：

(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，并传达核数师的发现。

本局对公众利益实体项目的调查经常发现，所涉及的核数师对相关财务汇报框架缺乏充分的理解，并且由于未能保持专业怀疑态度，以及过度依赖管

理层和管理层专家提供的陈词及资料，无法就相关事项获得合理的核证。例如，在本局对公众利益实体项目的两次调查中发现了上述问题。本局已将相关失当行为纳入本节下文，并于第六部分解释了与该等案件相关的不遵从事宜。

审计证据

- 5.2.2** 香港审计准则第500号审计证据(香港审计准则第500号)要求核数师在各情况下设计及执行适当的审计程序，以取得足够的适当审计证据。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量，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)。
- 5.2.3** 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舞弊或错误导致的重大错报。该结论应考虑是否已获得足够的适当审计证据，及是否获得证实或否定管理层于财务报表的认定的证据。未能获得足够的适当审计证据将导致无法获得合理凭证及因此未能达到核数师的总体目标，及可能导致核数师就财务报表发表不适当的审计意见。
- 5.2.4** 透过不同来源或不同性质的一致审计证据，通常比考虑单独审计证据项目更能提供保证。来自独立于报告实体的来源的资料通可提供比从内部或该报告实体获得的资料更可靠的证据。
- 5.2.5** 以下为核数师未能获得足够的适当审计证据的案例：

货物销售收益的审计程序

- (a) 核数师选择了年度最后一周开具的所有销售发票作为收益截止测试的样本，因为彼等预计相关货物在发票开具后最多需要7天便能交付。然而，这种期望不属恰当，因为如其他审计文档所示，核数师很清楚，一些货物的交付需要7天以上，而且在一些销售交易中，报告实体的客户并无确认收到货物。我们于调查中还发现核数师在进行销售截止测试时没有检查相关的交货单；
- (b) 在对销售交易的细节进行测试时，核数师采用了该年度首个月和最后一个月的销售交易作为测试样本，而没有说明该等样本如何代表同一年度中其他月份的销售交易。此外，我们于调查中还发现核数师使用交货单作为审计证据，以支持测试中选定的销售交易的发生。然而，该等交货单为内部生成的单据，实际上不能证明有关货物已被客户接受。

估值相关事项

- (c) 在一宗调查中，核数师被发现依赖两名管理层专家编制的估值报告来确定已发行资本化股份的公允价值。然而，估值报告载有于估计公允价值时已考虑实体特定估值调整的备注，并不符合适用的财务汇报准则，即香港财务汇报准则第13号公允价值计量(香港财务汇报准则第13号)中公允价值的定义。

外部确认

- 5.2.6** 获得外部确认函是审计流程的一个重要部分，因为这提供了独立的证据来支持管理层对财务报表的认定。香港审计准则第**505**号外部确认(**香港审计准则第505号**)为核数师透过第三方的外部确认取得审计证据提供指引，以佐证报告实体所提供的资料。
- 5.2.7** 核数师需要计划和设计确认程序，评估获得的答覆，并处理不答覆和不一情况。香港审计准则第**505**号亦规定核数师须评估透过外部确认所取得资料的可靠性，并于有需要时执行额外程序。
- 5.2.8** 于一项调查中，本局发现核数师在进行外部确认时没有遵守香港审计准则第**505**号的规定。在该案中，核数师安排向有关实体的客户确认，在返回的客户确认函中，客户报告其与该报告实体列出的结馀存在差异，并回覆表中记录的一些发票未在其账簿中记录。然而，核数师认为该客户已确认结馀并无差异，且并无跟进例外情况。

项目质量监控

- 5.2.9** 根据香港审计准则第**220**号对财务报表审计实施的质量监控的规定，项目质量监控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量监控程序。
- 5.2.10** 项目质量监控的目的是在审计报告日或之前为审计项目团队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文档；
及
- (c) 评估核数师报告的结论及适当性。

5.2.11 在本局的调查中，本局发现有项目质量监控人员并无充分覆核审计工作底稿，没有就审计流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。

5.2.12 项目质量监控不足的例子包括：

- (a) 审视人员未能与项目团队适当讨论对收益确认中假定的重大舞弊风险的评估及应对措施，也未有审视相关审计工作底稿。
- (b) 审视人员并无充分质疑项目团队对可换股债券及已发行资本化股份的估值、对采矿权可收回金额的厘定，以及未能识别该等事项中不遵从财务汇报规定的事宜。

5.2.13 核数师应知悉新订及经修订质量管理准则，即香港质量管理准则第2号项目质量审视(香港质量管理准则第2号)及香港审计准则第220号(经修订)财务报表审计质量管理(香港审计准则第220号(经修订))，以及由国际审计与鉴

证准则委员会颁布的等效国际标准。该等准则于**2022年12月15日**起将会适用于财务报表审计及审阅以及其他核证及相关服务。

5.2.14 香港质素管理准则第**2**号列明以下规定：**(i)**委任审计项目质量审视人员及其资格要求；**(ii)**进行审计项目质量审视，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)**审计项目质量审视的纪录。香港审计准则第**220**号(经修订)列出核数师在项目层面的质素管理责任，以及项目合夥人的相关责任。此外，该准则加强了项目合夥人管理及实现审计项目质量的责任。

5.2.15 由于上述两项质量管理准则已经生效，并将适用于**2023**年度的大部分审计及审阅工作，本局提醒核数师熟悉其要求，彻底了解自身事务所的最新政策及程序，并在所有相关项目中遵从该等准则。

专业怀疑态度及专业判断

5.2.16 专业怀疑为一种态度，包括质疑的心态，对可能因舞弊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，对保持审计质量至关重要。香港审计准则第**200**号规定核数师在计划及进行审计时须运用专业判断，并在计划及进行审计时须持专业怀疑态度，理解可能有存在导致财务报表存在重大错述的情况。核数师还应在计划及进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日已知的事实及情况。

5.2.17 在一宗已完成的调查中，本局发现核数师在应用相关会计准则就向债权人发行以抵销金融负债的资本化股份的计量进行工作时，未能行使专业判断。香港(国际财务报告解释委员会)诠释第**19**号以权益工具抵销金融负债(**香港(国际财务汇报解释委员会)诠释第19号**)适用于上述交易，已发行资本化股份应按其于发行日期的公允价值计量，已发行资本化股份的公允价值与已抵销金融负债的账面值之间的差额于损益中确认。

调查发现，所涉上市实体认为(有禁售期调整的)资本化股份的公允价值与已抵销金融负债的账面值相同，并无因该次抵销而确认损益，核数师对此表示同意。然而，由于禁售期为上市实体与其债权人之间的实体特定合约条款，故根据香港财务汇报准则第**13**号于厘定资本化股份的公允价值时不应被考虑。

5.2.18 在另一宗调查中，本局发现核数师接受了一名管理层专家编制的估值报告，该报告称该实体发行的可换股债券与其本金相等。该实体其后亦因可换股债券负债部分的公允价值减少而确认重大收益。但是，该可换股债券的负债部分确实分类为按摊销成本而非公允价值列账的金融负债。核数师接受了这两项事项，在没有就这两项事项是否适合财务汇报目的行使专业判断的情况下接纳了管理层的会计处理。

会计估计的审计

5.2.19 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。

5.2.20 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的适当审计证据,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。

5.2.21 对于审计会计估计的缺失之处,本局在调查中发现,相关核数师未能正确评价下列会计估计的合理性:

- (a) 实体就收购事项发行的可换股债券的公允价值。该公允价值被不当地估计为等于可换股债券的本金金额,相等的收购代价则近四年前就已厘定;
- (b) 资本化股份的公允价值,被不当地估计为低于股份于发行日期在市场上的交易价格;及
- (c) 采矿权公允价值减出售成本,乃根据贴现现金流量模型计算,并使用管理层提供的矿场财务预测及贡献资产费用。但并无任何支持文件及证据。

核数师使用所聘用的专家之工作

5.2.22 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。本局继续注意到,核数师在使用专家的工作作为审计证据时,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(香港审计准则第**620**号)的规定,对其专家的工作进行充分的评估。

5.2.23 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：

- (1) 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
- (2) 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。

5.2.24 在一宗调查中，本局发现核数师直接依赖其专家对采矿权公允价值减出售成本的意见。然而，专家仅依赖管理层对采矿业务预计财务表现的陈述，并没有获得任何证据证明估值中采用的贡献资产费用的完整性和适当性。核数师亦并无执行进一步审计程序，以就上述运用于估值模式的输入数据取得足够的适当证据。

与专业人士有关的失当行为

诚信及专业失当行为

5.2.25 诚信是《职业会计师道德守则》中规定的基本原则之一，该原则要求专业会计师在所有专业和业务关系中保持坦率和诚实。

5.2.26 诚信还包括诚实及有妥当行事的人格力量，即使面临不诚信行事的压力或诚信行事可能会产生潜在不利的个人或组织后果依然能妥当行事。

5.2.27 在一宗调查中，执业者需要完成并向执业审视人员提交若干文件，以提供执业单位的风险概况。该执业者在提交的文件中提供了虚假或具误导性的资料，表示执业单位已经制定了若干政策，并执行了必要的程序来筛选客户、进行审计测试及审阅已进行的审计工作。但事实上，所谓的政策和程序既未获建立，亦未获执行。该执业者被认为违反了《职业会计师道德守则》规定的基本诚信原则。

违反审计及核证准则

5.2.28 倘一位并非公众利益实体核数师的专业人士未能或忽视遵守、维护或以其他方式应用专业标准，则该专业人士有注册会计师失当行为。

5.2.29 在本局的调查中，本局注意到的不遵从专业标准情况主要与审计证据的充分性和执业单位的质量控制有关。

审计证据

5.2.30 与公众利益实体核数师一样，专业人士应遵守香港审计准则第500号(上文第5.2.2段)，以设计和执行适用于有关情况的审计程序，从而在审计流程中获得充分的适当审计证据。

5.2.31 以下是本局的调查中所发现的专业人士未能设计及获取足够的适当审计证据的情况：

- (a) 尽管于年结日存在对存货的存在、所有权、准确性及完整性的担忧，但该核数师并无执行存货盘点程序及其他审计程序来确定存货的存在。此外，该核数师并无执行任何审计程序来确定存货的估值。
- (b) 该核数师仅依赖客户的分类账，没有获得审计确认或其他外部审计证据来支持财务报表中的贸易应收款结余。亦无进行审计程序以评估贸易应收款项账龄分析的准确性及呆坏账拨备的充足性。
- (c) 该核数师于年结日发出与应收关连方的重大金额有关的审计确认书，并检查客户的账簿和记录，以了解其在年内的变动。然而，于签发核数师报告时，该核数师尚未收到相关关连方交回的审计确认书。
- (d) 该核数师未能进行充分适当的审计程序，包括对审计客户的相关内部控制进行审计测试，以支持自己信纳财务报表所载营业额的完整性。

执业单位的质量控制

5.2.32 香港质量控制准则用于处理与执业单位在审计及审阅财务报表以及其他核证及相关服务方面的质量控制系统相关的责任。

5.2.33 质量控制系统包括：

- (1) 旨在确保执业单位及其人员遵从专业标准和适用法律及监管要求的政策，以及执业单位或项目合夥人发布的报告适合相应情况；及
- (2) 实施和监察遵从该等政策所需的程序。

5.2.34 执业单位应建立并保持一个质量控制系统，以包括针对以下各要素的政策和程序：

- (1) 执业单位内质量的领导责任；
- (2) 相关道德要求；
- (3) 客户关系和特定项目的接受及延续；
- (4) 人力资源；
- (5) 项目表现；及
- (6) 监察。

5.2.35 在本局的若干调查中，本局发现一些执业单位没有为执业建立及维护适当的质量控制系统。

5.2.36 以下示例举出了执业单位质量控制系统的不足之处：

- (a) 在进行审计程序时没有审计计划或审计清单。
- (b) 执业单位内部的一些审计项目未有进行或仅做了少量审计工作。
- (c) 对该执业单位的质量控制系统及已完成的审计项目进行的监察审视不遵从相关要求。
- (d) 未能解决由审计项目产生的独立性问题。

独立性及其他道德要求

5.2.37 根据职业会计师道德守则，专业会计师在执行审计、审阅和其他核证工作时必须保持独立性。独立性包括思想上的独立及表面上的独立。

5.2.38 思想独立是指能令专业判断不受折扣和影响，可以表达结论的精神状态，从而让个人能够正直行事，并保持客观性及行使专业怀疑态度。表面独立是指会计师会回避其严重性会让理性且知情的第三方认为事务所或者审计或核证团队成员的诚信、客观性或专业怀疑态度受到了折损的情况。

5.2.39 职业会计师道德守则下的独立性准则规定了在执行审计时如何应用概念框架以保持独立性的要求。专业会计师及事务所必须遵从该等准则，以便在开展有关工作项目时保持独立性。

5.2.40 在本局的调查中，本局发现一些执业者尽管知道该等要求，但于工作中无视适用于彼等的独立性要求。

5.2.41 在本局的调查中，执业者违反职业会计师道德守则独立性要求的例子涉及对私人公司财务报表的审计，其中：

- (a) 执业者是董事，拥有经济利益。
- (b) 执业者的近亲是董事，拥有经济利益。
- (c) 执业者是公司秘书。

5.3 观察结果：于已展开调查辨识的主要失当行为领域

欺诈性金融交易及汇报—辨识由于舞弊而导致重大错报的风险

5.3.1 本局注意到，潜在的欺诈性金融交易及汇报已成为本局调查中的一个日益增长的问题，并占年内发起调查个案的19%（2021/2022年：3%）。

5.3.2 舞弊通常对财务报表的准确性和可靠性有重大影响，核数师在审计财务报表时应保持警惕以发现舞弊行为。核数师应严格遵守有关审计准则的规定，尤其是香港审计准则第**240**号《核数师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》（**香港审计准则第240号**）。在评估舞弊风险时，香港审计准则第**240**号规定核数师：

- 在整个审计流程中保持专业怀疑态度；
- 向管理层查讯有关事宜，包括但不限于其对财务报表可能因舞弊而出现重大错报的风险的评估，识别及应对实体内舞弊风险的流程，对影响实体的任何实际、疑似或指称舞弊的了解，以及在发现不一致之处时进一步调查；
- 在项目团队中就实体的财务报表如何以及在哪里可能因舞弊而出现重大错报进行讨论，包括可能的舞弊方式；
- 评估在执行分析程序时发现的异常或意外关系，包括与收益账目相关的关系，是否可能表明因舞弊而存在重大错报的风险；及
- 预设收益确认中存在舞弊风险，以评估产生该等风险的收益类型、收益交易或认定，或记录该等预设不适用于项目情形的理由。

5.3.3 此外，本局提醒核数师注意香港审计准则第**240**号就回应所评估舞弊风险作出的以下规定：

- 于指派和监督人员时，考虑到被赋予重大审计责任的个人的知识、技能及能力，以及核数师对项目因舞弊而导致重大错报风险的评估；
- 评估实体对会计政策的选择和应用，特别是与主观计量及复杂交易相关的会计政策，是否表明管理层因试图操纵盈利而导致了欺诈性财务汇报；
- 在选择审计程序的性质、时间和范围时纳入不可预测的要素；
- 对总分类账中记录和编制财务报表时所作的其他调整的适当性进行测试；
- 审阅会计估计是否存在偏向，并评估产生偏向的情况(倘有)是否构成因舞弊而导致重大错报的风险。特别是，核数师应对上一年度财务报表中反映的与重大会计估计相关的管理层判断和假设进行回顾性审阅。
- 核数师还应评估正常业务过程之外或看似不寻常的交易的商业理据(或是否缺少商业理据)，判断该等交易是否为了进行欺诈性财务汇报或掩盖挪用资产情况；及

- 评价所发现的错报是否表明舞弊，倘是，在认识到舞弊事件不太可能为孤立的事件的前提下，评价错报对审计其他方面的影响，特别是对管理层陈述的可靠性的影响。

5.3.4 核数师应熟悉财务汇报中可能出现的不同类型的舞弊，包括欺诈性财务汇报和挪用资产。核数师还应了解实施舞弊时使用的常用技术，如伪造文件、操纵记账分录及建立虚假交易。特别是，核数师还应意识到在收益确认、库存、贷款和担保合约以及关连方交易等领域存在舞弊的可能性，并应设计审计程序，以处理为该等领域评估的具体舞弊风险。

在以下段落中，本局分享了在其调查中观察到的三种常见的欺诈性财务汇报和挪用资产，以及本局期望核数师在工作中如何处理该等问题。

通过各种融资安排挪用公司资金

5.3.5 本局观察到多家上市发行人在可疑的情况下将自有资金转给第三方。该等交易可采用贷款、垫款、预付款及类似安排的形式，并具有以下若干共同特征：

- 以不可解释的有利条款对交易对手提供资金，例如免息、极低利率、长期、无抵押品；
- 资金的提供缺乏商业理据，偏离了正常的交易惯例及相关的合约条款。例如，一名上市发行人声称为购买货物而作出预付款，但根据现有购买协议，并没有要求预付款项，且货物从未交付；

- 获付款方其后被发现与上市发行人的某些客户有关连，因此可能存在资金流出又流回公司的人为循环，旨在美化公司的财务前景；
- 上市发行人层面的信贷评估及监察控制不足。例如，一家上市发行人就一项商品交易向交易对手作出预付款，并在合约中纳入物业作为抵押品，但上市发行人的管理层不知道该物业并非由交易对手持有，因此上市发行人对抵押品的权利的可执行性令人生疑。再比如说，贷款早已逾过原定到期日，惟并无还款，而且还款期在无任何合法商业理据的情况下一再延长。既没有文件证明延期的理由，也没有适当的批准；及
- 可疑贷款及垫款的减值是在没有足够证据显示减值金额是如何客观厘定并获适当批准的情况下任意厘定的(例如，基于另一个国家的非投资级债券的整体违约概率和违约损失率)。

5.3.6 就上市发行人财务报表中记录的可疑贷款及垫款的审计程序而言，本局提请核数师注意本局与证券及期货事务监察委员会(证监会)于**2023年7月13日**共同发布的《证券及期货事务监察委员会(证监会)与会计及财务汇报局(会财局)有关贷款、垫付款项、预付款项及类似安排的联合声明》中所载的期望。总括而言，本局期望核数师能够：

- 考虑是否需要因舞弊或其他不当行为而厘定一个较高的重大错报风险；

- 就上市发行人对授出及监察相关贷款所采取的内部监控措施的成效取得证据，并特别注意管理层逾权的可能性；
- 就对因舞弊或其他不当行为和管理层逾权而引致的重大错报的经评估风险，及就对内部监控措施的经评估成效，设计和执行审计程序，包括对记帐分录和其他会计调整的合适性和适当授权进行测试；
- 保持专业怀疑态度，及严谨地评估管理层对贷款的陈述如目的、交易对手及可收回性等各个领域，方法是从其他独立来源取得的证据以验证管理层的陈述，及消除从不同来源取得的证据之间的歧异；
- 评估管理层就贷款减值所采纳的会计政策和作出的会计估计是否可靠，及在财务报表中作出的相关披露是否充足；及
- 向负责管治管理层的人员(包括审计委员会)传达在审计期间识别到有关贷款的重大事项，包括在相关内部监控措施中发现的缺失。

5.3.7 核数师在该等情况下应执行的审计程序包括但不限于：

- 严谨地评估贷款的商业理据；
- 审查关乎授出贷款的始末的往来通讯及合约或协议的正本，确保贷款属有效及按照协定条款授出；

- 审查信贷评估、尽职审查程序及获得适当授权下批核的证据，例如有关交易对手的内部或外部信贷报告及董事会会议纪要；
- 就交易对手是否真实存在和其身分取得独立证据，例如进行公司搜寻(就交易对手为企业而言属基本步骤)，及以电话或实地考察的方式直接联系交易对手；
- 审查与资金转移有关的银行和其他文件，确认与贷款有关的资金按照协定条款经由公司的银行帐户转至交易对手(或其授权代表)；及
- 直接从交易对手取得有关贷款的本金、条款和未偿还余额的书面确认。

隐瞒金融负债

5.3.8 尽管报告实体应于成为融资合约的订约借款方，有需要支付现金的合同义务时按香港财务汇报准则第9号金融工具(香港财务汇报准则第9号)确认金融负债，本局在调查中发现若干上市实体隐瞒金融负债的情况。于该等情况下，有关公司、集团公司及联营公司当时的管理层代表相关实体取得融资，将资金转出所属集团，并在财务汇报中隐瞒由此产生的负债。由于债权人其后采取法律行动，上市发行人其后的管理团队往往会于事后发现该等隐瞒。

5.3.9 本局认为，上述隐瞒计划能持续存在，归因于有关公司的财务汇报监控及审阅不足，以及有关核数师就财务负债的完整性所做的审计工作缺失所致。因此，本局期望核数师适当评估重大错报的风险，并执行程序来获取有关

实体金融负债完整性的充足适当证据。为了进行适当的评估，核数师应执行程序，以了解以下事项：

- 报告实体的运营及治理结构以及其融资方式；
- 报告实体对其附属公司的内部控制，尤其是与订立合约以获取融资有关的内部控制；及
- 报告实体管理层对报告实体投资对象(包括但不限于联营公司及共同控制实体)财务汇报的真实性及公平性信纳的原因。

财务担保合约

5.3.10 本局观察到，有关财务担保合约确认和计量(包括减值评估)的调查个案大幅增加。因此，本局提醒财务报表编制者及核数师，根据香港财务汇报准则第9号，提供财务担保的报告实体须于其后因计量财务担保时考虑其预期信贷亏损。该等减值评估应涉及识别财务担保合约及其全部条款、评估交易对手自合约订立以来的信贷风险变动、交易对手在财务担保合约架构下违约的可能性及违约亏损，以及交易对手的最新流动资金状况。该预期信贷亏损应确认为拨备并在财务报表的损益中反映。

- 5.3.11** 本局明白，管理层作为财务报表的编制者，可能偏向于不确认提供予关连方的财务担保合约，也不确认该等财务担保合约的减值亏损。这通常是由于缺乏对预期信贷亏损模型的了解或希望为报告实体呈现更为有利的财务状况，但如此意味著计量财务担保合约时有著的重大固有风险。
- 5.3.12** 为遵守香港审计准则第**500**号及香港审计准则第**540**号，核数师应设计及执行审计程序，以就报告实体财务担保合约的存在、完整性、计量及相关披露取得充足的适当审计证据。核数师需要了解报告实体财务担保合约的存在、条款及条件，以及管理层及管理层专家为计量报告实体财务担保合约而采用的方法和假设。核数师还应规划审计程序，以识别未记录的财务担保合约及其细节，特别是通过关注外部确认答覆中报告的抵押资产和担保，对报告实体签订的重要合约进行审阅，并向管理层和负责治理的人员进行查讯。
- 5.3.13** 当核数师收到管理层对报告实体所订立财务担保合约的评估时，彼等应根据香港审计准则第**500**号及香港审计准则第**540**号对估计方法及关键参数执行审计程序，以评估对预期信贷亏损的估计是否属合理及可靠。于此过程中，核数师应保持专业怀疑态度，规划适当的审计程序以从独立来源获取证据，并在必要时质疑管理层所采用的方法和假设。

第六部分

有关财务汇报不遵从事宜的发现及观察结果

6.1 引言

- 6.1.1 本节重点介绍本局于已大致完成或已结束调查和查讯中的发现、以及本局在年内根据财务报表审阅计划对财务报表的审阅(下文第6.2节)和本局对正在进行的案件的观察结果(下文第6.3节)。
- 6.1.2 为适当应用基础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，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汇报准则，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。

6.2 发现

已发行可换股债券的分类及计量

- 6.2.1 发行可换股债券的实体的管理层应审阅合约协议的内容及条款，并遵守香港会计准则第32号*金融工具：呈列*(**香港会计准则第32号**)的规定，对可换股债券的组成部分就财务汇报进行分类。根据香港会计准则第32号第16(b)(ii)段，发行实体一般须考虑可换股债券内嵌的换股权是否符合「固定换固定」标准以分类为权益，否则应分类为衍生金融工具负债。

- 6.2.2** 倘换股权被评估为衍生金融负债类别，发行实体一般应透过估计**(i)**整体可换股债券的估值及**(ii)**换股权及其他相关期权(如提早赎回期权)于发行日期的估值，确定可换股债券的财务汇报。两项估值之间的差额将为可换股债券的负债部分，其后应根据实际利率法于发行实体的财务报表按摊销成本列账，而换股权及其他嵌入式期权将入账为单一复合嵌入式衍生工具，其后按公允价值计入损益重新计量。
- 6.2.3** 因此，整体可换股债券应于发行日按其公允价值于发行实体的账簿内确认，该公允价值应根据香港财务汇报准则第**13**号按「市场参与者」基准估计。通常可换股债券于发行日的公允价值与其本金金额有重大差异，本金金额通常是订约各方在相关交易中协定的金额。该等差异乃由于合约日期至相关交易完成日期期间市况及发行人信贷风险等因素变动所致，且对于安排发行可换股债券作为收购资产或业务交易代价而言可能尤其重大，因为该等交易通常需要相当长时间才能完成。
- 6.2.4** 在一宗调查中，本局发现一家报告实体向一名卖方发行可换股债券作为收购煤矿采矿权的代价。收购事项的代价以该报告实体按预定本金发行的可换股债券支付。尽管收购事项已于以往年度磋商，惟交易于四年后达成所

有所需批准及条件方告完成。该报告实体随后向卖方发行上述预定本金的可换股债券。报告实体估计可换股债券于发行日期的公允价值与其本金金额完全相同，并于可换股债券发行后仅4日，就由于可换股债券负债部分的公允价值减少，确认重大公允价值收益。

6.2.5 在此案例中发现了两项重大相关不遵从事宜：

- 可换股债券于发行日期之公允价值估值正好相等于其本金金额并不合理且无理据支持；及
- 可换股债券的负债部分分类为按摊销成本以实际利率法计量的金融负债，其后不应再按其公允价值重新计量。

发行股份以抵销金融负债的会计处理

6.2.6 一间实体应遵循香港(国际财务报告解释委员会)诠释第19号对实体发行权益工具(如普通股)以结算其金融负债的交易进行会计处理。

6.2.7 倘已发行权益工具的公允价值能可靠地计量，则在确认权益工具时应按公允价值计量，亦应根据香港财务汇报准则第13号「市场参与者」的角度计量。倘权益工具的公允价值不能可靠地计量，则按能反映所抵销金融负债的公允价值计量权益工具。已抵销金融负债(或其部分)的账面值与所支付代价(已发行权益工具的公允价值)之间的差额应在损益中确认。

6.2.8 在一宗已完成的调查中，本局发现一间股份买卖活跃的上市实体发行资本化股份以抵销其部分金融负债，而该上市实体在此过程中估计其所发行的资本化股份的公允价值与将予抵销的金融负债的账面值完全相同。该上市

实体表示，其委任的估值师已考虑到上市实体与相关债权人就发行的股份订立的禁售协议的条款。然而，禁售安排并非从「市场参与者」角度影响估值的金融工具特定事项，应于估计资本化股份的公允价值时忽略。在此情况下，根据香港(国际财务报告诠释委员会)诠释第19号，资本化股份的公允价值遭大幅低估，由抵销金融负债所致的亏损也被相应低估。

不遵从披露规定

6.2.9 财务报表中的披露附注能为读者提供必要的资料，以了解一间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，并协助他们作出明智的决定。

6.2.10 根据财务报表审阅计划对财务报表进行调查及审阅期间，本局注意到若干不遵从披露规定的情况。已识别的不遵从披露规定事宜概述如下。本局在上一份年度调查报告亦提及其中若干不遵从事宜。

香港财务汇报准则第15号客户合约的收益(香港财务汇报准则第15号)

6.2.11 本局发现一间实体未能于相关财务报表披露导致合约负债重大变动的情况及事件。

香港财务汇报准则第13号公允价值计量

6.2.12 本局注意到上市实体遗漏了有关公允价值计量的若干披露，例如对第二级公允价值计量所使用的估值技术和主要输入数据的描述，以及有关在建工程资产的第三级公允价值减处置成本计量所使用的主要参数。

香港财务汇报准则第7号金融工具：披露

6.2.13 本局观察到以下方面的披露不足：

- (a) 有关已收财务担保(为信贷增级)的性质及公允价值的说明；
- (b) 金融资产及按信贷风险评级等级划分的贷款承担及财务担保合约的信贷风险的账面总值，应针对以下金融资产分开列账：
 - 损失准备按12个月预期信用损失计量；
 - 损失准备按全期预期信用损失计量；及
 - 购入或原有信贷减值的金融资产

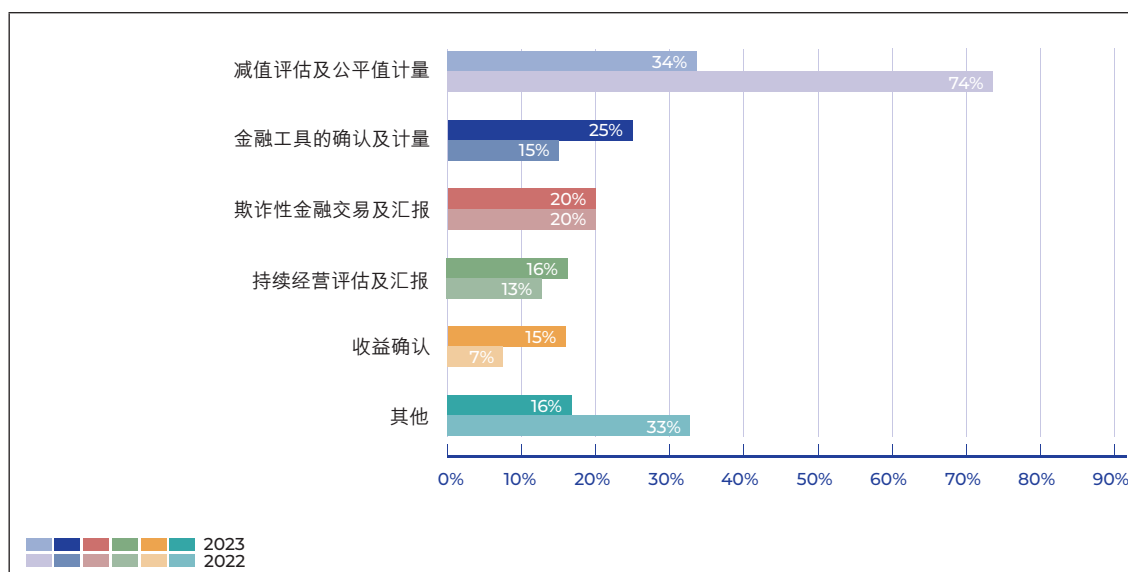
香港会计准则第7号现金流量表

6.2.14 会计准则要求实体作出披露使财务报表使用者能够评估融资活动产生的负债变动。但本局观察到一间上市实体在相关对账披露中不恰当地包括了股权交易。

6.3 观察结果：于已展开调查及查讯中辨识的主要会计不遵从事宜领域

6.3.1 以下图表显示了在本年度开展的调查及查讯中发现的最常见财务汇报不遵从事宜。

图表6：财务汇报不遵从事宜的主要领域



非金融资产减值评估(现金产生单位)

6.3.2 现金产生单位的减值评估仍然是本局于年内调查及查讯个案的常见重点。上述大部分现金产生单位涉及采矿、医疗及科技业务。该等现金产生单位的可收回金额的估计面临较高的计量不确定性、复杂性及较高的潜在管理层偏差，从而导致较高的重大错报风险。本局提醒财务报表的编制者：

- 根据香港会计准则第36号资产减值下「最小可识别资产组别，其产生的现金流入基本上独立于其他资产或资产组别所产生的现金流入」之定义，适当厘定现金产生单位。
- 如有需要，委聘有资格、有能力及客观的管理层专家(如估值师)协助管理层进行估计；

- 于估计时采用合理及有理据支持的主要参数，包括但不限于符合未来市场需求及竞争预期的预计收益，以及当前市场环境下预期的利率及通胀率；
- 确保以市场法进行估值时仅使用可比较的市场交易；
- 确保已于估计时考虑了有关管理层专家的发现；
- 财务报表的披露与实际进行的估计保持一致。

欺诈性金融交易及报告

6.3.3 通过在财务报表中故意错报或遗漏金额或披露以欺骗财务报表使用者而故意虚报企业财务状况的，被视为财务报表欺诈。这种欺诈涉及不同类型的欺诈交易或资产挪用。根据我们调查时的观察，欺诈性金融交易及报告以及资产挪用的三种常见类型是：**(1)**通过各种融资安排挪用公司资金；**(2)**隐瞒金融负债；及**(3)**财务担保合约的确认及计量，包括彼等的减值评估。该等欺诈性计划的详情已载于上文第**5.3**节。

6.3.4 防止和发现组织内的欺诈行为是公司管治层及管理层的责任之一。除确保公司财务报表的准确性之外，我们提醒财务报表的编制者，包括公司管理层：

- 建立适当的监控环境及维持内部监控政策及程序，以保障公司资产、防止及侦测欺诈及错误；
- 于达成任何融资安排时，尤其是向外部人士提供贷款或财务支持时，

确保进行充分的风险评估、尽职调查和文件记录；及

- 建立及维持适当及有效的内部监控，以评估及管理交易对方的信贷风险。

6.3.5 我们亦提醒公司管治层监察公司运作内部监控及风险管理系统的重要性，并确保公司在财务安排各个方面拥有适当及有效的内部监控的重要性。

持续经营评估及汇报

6.3.6 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。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，报告实体必须采用持续经营的会计基础。管理层应知悉，香港会计准则第1号规定彼等须考虑有关未来(即报告期末起计至少12个月)的所有可用资料。

6.3.7 持续经营会计基础不适当的门槛非常高，因为清算或停止经营通常有切实可行的替代方案。

6.3.8 然而，管理层应适当披露与可能对报告实体持续经营能力造成重大疑问的事件和情况有关的重大不确定性(持续经营重大不确定性)。

- 6.3.9** 年内，本局注意到一间上市实体在财务报表中披露了缓解其流动性问题的行动或计划行动，但没有明确披露在实施缓解计划之前或之后是否存在持续经营的重大不确定性。
- 6.3.10** 此外，在一宗调查个案中，一间上市实体处于重大净负债财务状况，并出现负现金流。其管理层按持续经营基础编制财务报表，乃由于彼等预期该上市实体发行的可换股债券持有人不会于到期日要求赎回可换股债券。然而，管理层未能将此预期视为相关财务报表的持续经营重大不确定性，并就此作出适当披露。
- 6.3.11** 上市实体不仅须考虑香港会计准则第1号第25段有关持续经营的具体披露规定，亦须考虑香港会计准则第1号第122、125至133段的总体披露规定，详情载于本部门的2022年年报第4.4.7至4.4.9段。

收益确认

- 6.3.12** 收益是一个重要的财务报表项目，本局曾发现若干报告实体不恰当地确认收益的情况。例如，在一宗调查中，本局发现一间上市实体确认销售货物的收益，惟货物仍在其保管之下，尚未交付给其客户。

6.3.13 本局想提醒财务报表的编制者评估货物控制权在收益确认中的重要性。根据香港财务汇报准则第15号，控制权概念是厘定货物销售收益应于何时确认的主要准则。该准则所提供框架以评估基于货物或服务控制权由卖方转移至客户而确认收益的时点及金额。就货物销售而言，控制权一般于客户已获得使用该资产(货物)的能力及从中取得绝大部分剩馀利益且客户已接受该资产之时获转移。显示控制权转移的因素包括：

- 实体现时有权收取货物的款项。
- 客户对货物拥有法定所有权。
- 实体已转让货物的实物。
- 客户拥有因货物带来的重大风险及回报。
- 客户已接受货物。

第七部分

展望未来

7.1 引言

7.1.1 本部分概述本局于未来一年进一步加强调查及查讯职能的主要计划。

7.2 优化流程及程序

7.2.1 如第一份及第二份年度调查报告所述，调查部继续采取措施优化流程及程序，并优先使用本局的资源处理就有关受规管者的不当行为及表现而可能会对公众利益造成较大潜在损害的指控。

7.2.2 在投诉及调查个案大幅增加的情况下，本局继续不遗余力地处理积压个案，并集中处理涉及重大公众利益的个案。本局继续努力提高及时性及效率。年内，本局加强了投诉举报的数据化渠道，加强了与查察部及纪律处分部的合作，建立了无缝的转介机制。本局将继续探索优化处理投诉、调查和查讯之流程和程序的方法，以高效率且有效地履行本局在会财局条例下的职责。

7.3 对会计行业及公众产生正面的涟漪效应

7.3.1 香港现在正从或多或少影响著各行各业的新冠疫情中恢复。在如此的经济环境中，人力资源短缺较为普遍，因此对于注册会计师、核数师和财务报

表编制者来说，保持高质素的审计和财务汇报可能是一个挑战。在会计行业的转型时期，本局必须坚定不移地维护审计质素财务汇报质素。

- 7.3.2** 本局将继续加强持份者的参与，以及发布调查结果。透过刊发本局的年度调查报告，本局向所有持份者公开正在处理的常见问题，以及本局在调查及查讯中发现的专业人士、公众利益实体核数师的失当行为以及上市实体的财务汇报不遵从事宜。此外，本局会继续透过由受规管者及市场执业者的专业团体举办的研讨会及讲座，与他们分享本局的发现，以提醒他们不要作出并敦促他们不要重复同样的失当行为。
- 7.3.3** 在过去的一年里，本局成功地实施了进一步的改革。如今，本局拥有涵盖香港所有注册会计师、执业单位及核数师的监管权力，并决心对受人瞩目的案件进行有优先次序、适度处理、以风险为本的调查，以对会计行业及公众产生正面的涟漪效应。

7.4 加强与本地及内地监管机构的合作

香港

- 7.4.1** 与本地监管机构和执法机构保持密切合作仍然是本局的主要优先事项。该等机构向本局提供稳定且高质素的转介，其中包括公众高度关注的涉嫌失当行为。这表现出彼等对本局作为会计专业独立监管机构这一角色，以及本局在打击香港财务汇报及审计质素方面的失当行为及不遵从事宜方面的法定职责的信任及认同。

7.4.2 凭藉所签署的谅解备忘录，本局继续与当地监管机构及执法机构保持定期联系，以解决战略及特定案件问题，如转介、资料交流、联合调查及执法协助。跨界别的合作将可达致协同效应，有助改善会计行业，以及维持香港金融体系的稳定与有效运作。

内地

7.4.3 在跨境合作方面，与监督评价局保持建设性对话始终是本局的优先事项。凭藉与监督评价局签订的谅解备忘录，本局在获取位于内地的审计工作底稿方面取得了重大进展。

7.4.4 鉴于在内地进行的审计工作对香港上市实体的重要性，本局不遗余力地与监督评价局联络，以加快获取位于内地的审计工作底稿的程序，从而方便本局进行进一步的调查。

7.4.5 在本报告付印时，本局预期会在监督评价局协助下收到与其他4宗调查有关的位于内地的审计工作底稿。

7.4.6 随著政府积极鼓励国际及内地公司在香港设立及扩展业务，会计行业会随著有关企业开始踏足香港获得新的商机。因此，本局认为非常需要与监督评价局进行更密切的合作，以实现富有成效的跨境执法成果。

联络我们

如有任何查询或意见，欢迎与我们联系。

会计及财务汇报局

香港鲗鱼涌英皇道979号
太古坊二座10楼

电话：(852) 2810 6321

传真：(852) 2810 6320

电邮：general@afrc.org.hk

网址：www.afrc.org.hk

Copyright © 2023 Accounting and Financial Reporting Council

