



## 审计委员会有效运作指引 — 甄选、委任及重新委任核数师

2021 年 12 月 16 日

---

## 关于财汇局

财务汇报局（财汇局）是根据《财务汇报局条例》于 2006 年 12 月 1 日设立的独立机构，获赋予法定职能，透过注册、认可、查察、调查及纪律处分规管上市实体核数师。

财汇局致力维持香港上市实体财务汇报质素，从而加强对投资者的保障，提高投资者对企业汇报的信心。

掌握最新资讯，请浏览：[www.frc.org.hk](http://www.frc.org.hk) 或追踪我们的 LinkedIn。

## 联系我们

电邮：[general@frc.org.hk](mailto:general@frc.org.hk)

电话：(852) 2810 6321

## 行政总裁的话

本人欣喜与大家分享我们的新*审计委员会指引*系列的第一份指引——*甄选、委任及重新委任核数师*(指引)。这些指引是一项重要举措，用以支持财务汇报局(财汇局)履行维持香港上市实体财务汇报质素，从而加强对投资者的保障及提高投资者对企业汇报信心的使命。上市实体披露内容(包括财务报表)的准确性、完整性及一致性，对于维持投资者信心及资本市场的有效运作尤为重要。因此，财汇局的一个策略重点，是透过优化企业管治措施来提升财务汇报及审计的质素。



审计的目的是为了提高投资者对财务报表质素的信心，新系列指引旨在协助审计委员会有效履行与上市实体核数师相关的职责。

尽管核数师对审计质素负主要责任，审计委员会仍可透过有效履行其多项职责协助确保审计质素。这些职责包括主要负责就委任、重新委任及罢免核数师向董事会提出建议、批准核数师薪酬及委聘条款，以及处理任何有关核数师辞任或罢免的问题。审计委员会亦会监督财务汇报过程，检讨并监察有关上市实体财务报表审计过程是否有效。因此，审计委员会是维持审计质素过程中的基石，而其在这方面有效履行自身职责尤为重要。

我们的监督、政策及管治部于制订本指引时，与上市实体董事、审计委员会主席及成员、上市实体管理层、核数师、其他金融监管机构及董事协会等主要持份者进行会议及软咨询，藉此获得宝贵意见。尽管指引以上市实体为背景编撰，但亦可普遍适用于非上市实体。指引亦可能对从事风险及合规管理人员、内部核数师、外聘核数师以及企业高级管理层有所帮助。

本指引为审计委员会提供具体而实用的指导，以建立严谨的甄选、委任及重新委任核数师程序，作为实现高质素审计不可或缺的第一步。本指引强调审计委员会在甄选及委任核数师方面的两大主要考虑因素：审计质素及审计费用。

### *评估核数师的质素*

从审计质素的角度评估候选核数师时，审计委员会须应考虑一系列因素。会计师事务所的管治及领导层有责任确保事务所履行审计职能时维护公众利益。会计师事务所亦应实践对质素的承诺，遵守所有相关道德要求，并展现其高标准的诚信、客观及独立性。会计师事务所亦应了解其审计上市实体所处的行业，并具备相关的技术能力及专业知识，以便有效地处理技术事宜。

审计委员会于评定候选核数师的质素时应考虑其他因素，包括审计项目合伙人及其他主要项目团队成员的经验，以及会计师事务所的审计方法是否鼓励专业怀疑态度的应用及专业判断的适当运用。此外，会计师事务所质量监控制度的有效性，以及项目合伙人及其他有经验人员的指示、监督与覆核的质素及范围亦极为重要。

另外，审计委员会应信纳，项目团队的审计策略足证其为审计项目分配充足资源，并与审计委员会进行适当及时的沟通与互动，包括审计时间表及审计事项。审计委员会亦应考虑会计师事务所在审计方面的监控程序、来自内外部查察的近期结果、针对会计师事务所及审计项目团队成员的任何持续规管行动。

以上的考虑因素于考虑重新委任现任核数师时同样适用，审计委员会亦可善用于初次评估核数师委任时，及于过往审计期间与其互动所获得的资料及经验。审计质素应仍是首要决定因素。

审计委员会亦可考虑过往审计的有效性，例如，现任核数师有否适当地识别审计风险、审计问题是否得到及时有效的处理，以及现任核数师有否应用专业怀疑态度。适当应用专业怀疑态度可体现于核数师质疑管理层有关主要假设的合理性、及复杂或不寻常交易的商业理据和性质。

另外，审计委员会可考虑现任核数师是否根据协定的时间表完成过往的审计项目、核数师与管理层之间关系是否有效、核数师与审计委员会互动的质素，以及可能影响现任核数师独立性的其他因素(如与上市实体保持任何长期业务关系)。

### 评估审计费用水平

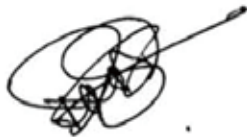
同样重要的是，审计委员会应信纳，审计费用水平不会损害审计质素。审计委员会可透过考虑上市实体的规模及架构，以及上市实体业务的性质与复杂程度以评估审计费用的合理性。倘审计项目的范围并无重大变动，审计委员会应对建议收取较现任核数师的审计费用更低的会计师事务所提出质疑。此外，审计委员会亦应信纳，会计师事务所并无计划依靠获得额外或更高利润的非审计服务来补助其审计成本。

评估审计质素及费用的其中一个有效方法是进行审计招标。该过程可促进竞争并激发创新，同时有利于确保甄选过程的透明度及公平性。我们建议审计委员会考虑定期进行审计招标。本指引概括了审计招标过程的主要步骤，并就如何进行有效的审计招标提供指引。

我们于2021年发布的《香港上市实体审计市场概况》报告指出于2011年至2019年期间，更换核数师的上市实体数量有上升趋势。本指引概括了审计委员会于核数师辞任或审计委员会考虑是否罢免核数师时，应考虑或执行的一些主要事项及程序。例如，审计委员会应与即将离任的核数师及上市实体管理层分别举行会议，以了解有关核数师辞任的所有情况。与此同时，审计委员会不应为避免核数师对财务报表出具保留意见而将其罢免。

为提高审计委员会甄选、委任及重新委任核数师工作的透明度，本指引鼓励审计委员会于企业管治报告中至少披露更换核数师的原因、甄选过程、甄选标准及其甄选决定的依据；或评估现任核数师的过程及所考虑因素，以及建议重新委任的依据。

本指引旨在为审计委员会于甄选、委任及重新委任最合适核数师的过程中提供实用指引。展望未来，我们将继续与受规管会计师事务所、董事会成员、审计委员会及上市实体管理层、投资者及其他持份者合作，以就审计委员会有效履行其职责制订更多指引。上市实体的财务汇报及审计实行强政励治，包括透过有效履行审计委员会的职责，将增强投资者对财务汇报的信心，并加强香港作为国际金融中心的地位。



马力  
行政总裁

## 目录

---

	页次
行政总裁的话	
<b>第一部分  导言</b>	<b>1</b>
1.1 本指引之目的	1
1.2 评估核数师的重点范畴	3
<b>第二部分  甄选及委任核数师</b>	<b>4</b>
2.1 导言	4
2.2 评估审计质素的主要考虑因素	5
• 管治及领导	6
• 遵守相关道德要求	7
• 行业知识及技术能力	10
• 项目执行	13
• 与审计委员会的沟通及互动	16
• 监控程序	17
2.3 评估审计费用的主要考虑因素	18
<b>第三部分  重新委任现任核数师</b>	<b>23</b>
3.1 导言	23
3.2 评估现任核数师的时间及频率	23
3.3 重新委任现任核数师的额外考虑因素	24
• 审计成效	24
• 核数师与上市实体管理层的关系	26
• 与审计委员会的互动	26
• 其他考虑因素	27
<b>第四部分  审计招标程序</b>	<b>29</b>
<b>第五部分  核数师辞任及罢免</b>	<b>35</b>
5.1 导言	35
5.2 核数师辞任	36
5.3 罢免核数师	37
<b>第六部分  企业管治报告披露</b>	<b>39</b>
<b>第七部分  展望</b>	<b>41</b>

## 第一部分 导言

---

### 1.1 本指引之目的

- 1.1.1 高质素的财务汇报及独立的外部审计对加强市场信心及维持资本市场的有效运作至关重要。财务汇报局(财汇局)致力维持香港上市实体财务汇报质素，以加强对投资者的保障，并确保香港的审计市场符合投资公众以及更广泛公众的利益。财汇局认为上市实体披露的准确性、完整性及一致性对维持投资者信心及资本市场的有效运作不可或缺。因此，财汇局的一个策略重点，是透过更完善的企业管治措施以提升财务汇报及审计质素。
- 1.1.2 公司的董事会(董事会)负有确保公司财务报表按照适用的财务报告准则编制的责任。而核数师为投资者及其他持份者，就公司的财务报表能真实而中肯地反映其财务状况，且能为决策提供可靠及可信的基础上，担当提供高水平保证的重要角色。这有助提升公司财务报表的可信度，并支持公司财务的稳定性。
- 1.1.3 尽管核数师对审计的质素负主要责任，审计委员会亦透过履行《上市规则》的各项责任协助确保审计质素。这些职责包括就核数师的甄选、委任及重新委任向董事会提出建议，以及批准核数师的薪酬及聘用条款<sup>1</sup>；监督包括上市实体财务报表审计在内的财务汇报流程。因此，审计委员会乃维持审计质素过程的基石，其有效行使职责对监督核数师表现及确保审计质素尤其重要。

---

<sup>1</sup> 香港交易及结算所有限公司所发布的主板《上市规则》附录十四及创业板所载《上市规则》附录十五《企业管治守则》(《企业管治守则》)守则条文第 D3.3条



- 1.1.4 如我们于2021年3月发布的《香港上市实体审计市场概况》报告(《市场报告》)指出，于2019年12月31日，在香港交易所(港交所)上市的公司共2,328家，总市值为373,840亿港元。该等上市公司分别由41家注册公众利益实体核数师(即本地核数师)及31家认可公众利益实体核数师(即海外核数师)审计。于2019年度，共有160家实体于港交所新上市和224家实体更换其核数师。鉴于香港上市公司数目庞大，财汇局编制《审计委员会有效运作指引》，旨在提醒审计委员会注意其在提升审计质素以维护公众利益及巩固香港作为国际金融中心地位方面的重要角色。
- 1.1.5 财汇局认为，在制订本指引时须考虑主要持份者的意见及经验。因此，财汇局已与主要持份者包括上市实体董事、审计委员会主席及成员、上市实体管理层、核数师、金融监管机构及董事协会，举行会议及进行非正式咨询，以取得他们对建议指引的反馈。
- 1.1.6 本指引为审计委员会建立严谨的甄选、委任及重新委任核数师程序，提供具体而实用的指引，以作为实现高质素审计的关键第一步。虽然本指引以上市实体为背景编撰，但亦能普遍适用于非上市实体。
- 1.1.7 除了就外聘核数师的委任、重新委任及罢免向董事会提出建议以及批准核数师的薪酬外，审计委员会亦负责检讨及监察核数师的独立性及客观性以及审计程序的成效；审核核数师的非审计服务；以及审阅上市实体的财务资料<sup>2</sup>。财汇局的《审计委员会有效运作指引》将以系列形式，继续为审计委员会如何履行其他职责提供进一步指引，以促进及加强审计质素并最终提高财务汇报质素。这不但符合财务报表使用者的利益，亦加强投资者对企业汇报的信心。

---

<sup>2</sup> 见注脚1

## 1.2 评估核数师的重点范畴

1.2.1 本指引指出审计委员会在向董事会提出有关甄选、委任及重新委任核数师的建议时，应考虑的两个相互关联的主要范畴。

### (a) 审计质素

有效的审计不仅对一家实体的财务报表是否不存在重大错报(即真实且中肯)提供独立保证，并且可识别出被审计实体内部监控存在的弱点。

评估会计师事务所的审计质素，为审计委员会向董事会就甄选、委任及重新委任核数师提出建议提供基础。

### (b) 审计费用

审计委员会在批准核数师薪酬方面担当关键角色。审计委员会应确保审计费用水平不会损害审计质素。考虑审计费用合理性的主要因素包括审计的性质、规模及复杂程度、以及市场竞争状况。

本指引第二部分阐述了审计委员会于审阅会计师事务所的标书时，就考虑审计质素及费用两个范畴的主要因素。

## 第二部分 甄选及委任核数师

---

### 2.1 引言

- 2.1.1 营商环境日新月异，法律、法规、财务报告要求及企业管治程序的不断变更，对财务汇报及审计质素均构成挑战。选择可提供高质素审计的核数师对提高实体的财务汇报质素至关重要。
- 2.1.2 审计目的旨在增强使用者对财务报表可信度的信心，即财务报表包含可靠及相关的资料，供投资者及其他持份者作出知情决定。虽然维持审计质素的主要责任在于核数师，但每位持份者在支持高质素财务汇报方面均担当重要角色。尤其是审计委员会，为投资者及其他外部持份者的利益，在监察核数师提高及维持审计质素方面担当关键角色。
- 2.1.3 《企业管治守则》守则条文第D3.3(a)条规定审计委员会应就核数师的委任提出建议。审计委员会根据会计师事务所于审计项目团队及事务所两个层面提供高质素审计的能力，来提出委任建议是十分重要的。审计质素应为上市实体甄选核数师的关键决定因素。
- 2.1.4 虽然无论审计费用水平如何，核数师皆应执行高质素审计，但审计质素及审计费用之间确实存在互惠因果关系。一般而言，较高的审计费用可为高素质审计提供支持，因为核数师可分配更多时间及资源进行更全面的审计程序，以获得充分及适当的审计凭证。因此，审计委员会就甄选及委任核数师向董事会提出建议及厘定审计费用时，需要信纳审计费用的水平不会令审计质素受限于资源不足或审计工作未能充分执行。

2.1.5 本部分著重阐述审计委员会在甄选及委任核数师时应考虑的两大因素 — 审计质素及审计费用。

2.1.6 评估原则适用于新核数师的委任及现任审计师的重新委任。为评估候选核数师，审计委员会应透过公开资讯及向会计师事务所提出请求获得必要资料。针对现任核数师，审计委员会可通过审计过程中的持续观察及已收集的资料作出评估。

## 2.2 评估审计质素的主要考虑因素

2.2.1 根据国际审计与鉴证准则理事会于2014年发布的《审计质量框架 — 为审计质量创造环境的关键要素》(《**审计质量框架**》)，具以下特征的审计项目团队最能实现高质素审计：

- 展现出适当的价值观、道德及态度；
- 具备足够的知识、技能及经验，并有充分时间来执行审计工作；
- 采用符合法律法规及适用准则的严格审计过程及质量控制程序；
- 提供有用和及时的报告；及
- 与相关持份者适当地互相沟通<sup>3</sup>。

2.2.2 国际审计与鉴证准则理事会参考《审计质量框架》，于2020年12月发布了《国际质量管理准则第1号 — 会计师事务所对执行财务报表审计或审阅、或其他鉴证或相关服务业务实施的质素管理》(《**国际质量管理准则第1号**》)，涵盖会计师事务所的质量管理制度。根据《国际质量管理准则第1号》，所有执行财务报表审计或审阅或其他鉴证或相关服务业务的会计师事务所，均须设计其质量管理制度，以管理事务所执行业务的质素。《国际质量管理准则第1号》要求会计师事务所基于风险考虑及针对以下质量管理制度的八个方面，设计、实施及运作其质量管理：

- (a) 事务所的风险评估程序；

---

<sup>3</sup> 《审计质量框架》第2段

- (b) 管治及领导；
- (c) 相关道德要求；
- (d) 接受和继续客户关系及特定项目；
- (e) 项目执行；
- (f) 资源；
- (g) 资讯及沟通；及
- (h) 监控及补救程序<sup>4</sup>。

**2.2.3** 一套已妥善设计、实施及运作的质量管理体系，让会计师事务所可根据专业准则及适用的法律及监管要求，规划和执行审计及出具报告，以确保高素质项目执行的一致性。

**2.2.4** 在甄选核数师时，审计委员会应考虑以下因素，以评估候选核数师的审计质素：

- (a) 管治及领导；
- (b) 遵守相关道德要求；
- (c) 行业知识及技术能力；
- (d) 项目执行；
- (e) 与审计委员会的沟通及互动；及
- (f) 监控程序。

### **管治及领导**

**2.2.5** 会计师事务所的管治及领导方针对事务所文化及环境产生重要影响，以推动会计师事务所合伙人及人员的思维及行为，最终影响审计项目团队履行其职责的方式。

**2.2.6** 审计委员会须信纳会计师事务所致力为实体持份者的利益及更广泛的公众利益执行有关审计。会计师事务所的领导层须对审计质素、组织架构以及角色、职责及权力分配负责，以确保该等因素能合适地帮助会计师事务所合伙人及人员提供高素质审计。

---

<sup>4</sup> 国际质量管理准则1第6段

## 供审计委员会提出的关键问题

### 会计师事务所层面

- (a) 有哪些管治安排确保审计职能保障公众利益？
- (b) 谁是会计师事务所的质量管理制度的最终负责人？此人于事务所内是否具有适当经验及权力以有效履行其职责？
- (c) 会计师事务所如何彰显其对质素的承诺？
- (d) 会计师事务所如何识别及处理未能表现出其依据质量承诺行事的人员(包括领导及审计项目合伙人)？
- (e) 会计师事务所是否使用审计质素指标来衡量审计项目合伙人的表现？如是，请说明方式。

### 遵守相关道德要求

2.2.7 相关道德要求通常包括香港会计师公会(公会)《专业会计师职业道德守则》(《道德守则》)中有关审计或审阅财务报表，或其他鉴证或相关服务业务的规定。具体而言，核数师表现其保持高标准的诚信、客观及独立性尤为重要。

2.2.8 诚信是所有为公众利益行事者的先决条件。审计项目团队透过并被视为透过以诚信的方式行事至关重要。诚信行事不仅需要诚实，亦需要公平、坦率及具勇气等广泛的相关品格。客观原则要求核数师不得因偏见、利益冲突或他人的不当影响，而在其专业或业务判断上作出让步。尤其重要的是，核数师在评估管理层的判断及估计(如公允价值计量或减值评估)时要保持客观，以减低因管理层有意或无意的偏见，导致财务报表中有重大错报的风险。

2.2.9 独立性是为防范审计项目团队的个别成员或会计师事务所，不因他人的影响而在专业判断<sup>5</sup>上作出让步，并帮助他们以诚信行事、运用客观及专业怀疑的态度<sup>6</sup>。可能威胁核数师独立性的情况包括：

- 核数师与被审计实体之间存在的财务利益。于被审计实体中持有财务利益，可能对独立性造成自身利益威胁。
- 核数师与被审计实体之间的商业关系。会计师事务所、或审计项目团队的成员、或其直系亲属与被审计实体之间的密切商业关系，可能造成自身利益或胁迫威胁。
- 向审计客户提供非审计服务。会计师事务所一般会向其审计客户提供多项与其技能及专长一致的非审计服务。然而，提供非审计服务可能对独立性造成威胁。该等威胁通常与自我覆核、自身利益及倡导有关。
- 合伙人及人员可能认为其薪酬以及于事务所内的职业生涯，乃取决于能否挽留审计客户，从而造成亲密关系或自身利益威胁。
- 审计项目团队的前成员或会计师事务所的前合伙人加入被审计实体，并担任对会计记录及财务报表的编制能施加重大影响的岗位，所造成的威胁通常与亲密关系、自身利益及胁迫有关<sup>7</sup>。

---

<sup>5</sup> 由香港会计师公会颁布的《与香港质量控制、审计、审阅、其他鉴证及相关服务准则有关的词汇》(词汇表)将专业判断定义为在审计、会计及道德标准规定的背景下，应用有关培训、知识及经验对审计项目中的适当行为作出知情决定。

<sup>6</sup> 词汇表将专业怀疑定义为一种态度，包括质疑的思维方式、对可能由错误或舞弊导致潜在错报的情况保持警惕及对证据作出批判性评估。

<sup>7</sup> 《审计质量框架》的附录二

## 供审计委员会提出的关键问题

### 会计师事务所层面

- (a) 会计师事务所所有哪些政策及程序可确保审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队成员，了解适用于他们的相关道德要求？
- (b) 会计师事务所如何根据相关道德要求履行其职责，尤其是诚信、客观及独立性要求？
- (c) 会计师事务所进行有关道德要求的合规测试的频率，及最近的合规测试结果如何？
- (d) 倘会计师事务所发现有违反道德要求的行为，已采取哪些措施来补救有关违规的后果？
- (e) 会计师事务所如何识别威胁独立性的情况以及如何评估所识别威胁的严重性？

### 项目层面

- (f) 审计项目团队是否曾经识别任何独立性威胁？如有，请说明已采取哪些防范措施以消除或降低独立性威胁至可接受水平？

**2.2.10** 针对会计师事务所及审计项目遵守所适用的相关道德要求(包括诚信、客观及独立性要求)，审计委员会应取得会计师事务所的监控政策及程序描述，并信纳该等政策及程序的有效性。他们亦须了解会计师事务所如何检讨遵守该等要求的情况及相关的检讨结果。



2.2.11 上市实体不得委任非独立的核数师。因此，审计委员会应：

- (a) 向会计师事务所取得独立性确认，以及详细的独立性评估。该确认应识别会计师事务所与上市实体之间任何可能损害独立性的非审计服务、财务及商业关系，以及审计项目团队成员(包括其直系亲属)与上市实体之间任何可能损害独立性的个人关系(包括财务、雇佣及家族关系)，并确认该等关系将于以下期间开始前结束或终止：
- 接受审计的财政年度；及
  - 核数师的委任。
- (b) 考虑为降低过往非审计服务的独立性威胁，由会计师事务所提出的防范措施的合理性／有效性。审计委员会亦应信纳，会计师事务所过往及当前提供的非审计服务，并不会导致核数师于审计过程中自我覆核其本身的工作或决定。例如，如果候选核数师曾参与上市实体的财务汇报系统的设计及实施，是否有其他独立专家对上述系统作出评估。

### *行业知识及技术能力*

2.2.12 《市场报告》指出，行业专长可使会计师事务所通过改善审计效率或提升审计素质而增加竞争优势。具备深厚行业知识的会计师事务所可能需要较少时间及／或更有效地<sup>8</sup>了解实体之业务运作、识别审计风险、设计及执行审计程序，及评估相应审计发现。

2.2.13 审计委员会应向会计师事务所获取，事务所于过往5年为与上市实体位处同一行业且具相若规模的实体执行审计的资料，以评估该事务所的经验。

---

<sup>8</sup> 《市场报告》的第37页

**2.2.14** 审计委员会通过向会计师事务所获取审计项目团队的组成资料，以及审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员的简介，并透过考虑以下各项以信纳审计项目团队具备必要的胜任能力。

- 审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员(包括来自会计师事务所同一网络所的其他成员)的审计年资及相关行业的审计经验；
- 审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员所持有的专业资格；及
- 除审计项目合伙人及项目质量覆核员外，审计项目团队中持有专业资格的人员比率。

**2.2.15** 审计委员会应向会计师事务所获取继任规划及步骤，以确保事务所持续具备足够的胜任人员，可年复年地提供高质素审计。

**2.2.16** 审计项目合伙人负责确保审计项目团队整体拥有合适的胜任能力，并确保事务所有渠道取得专家参与以满足项目需求(如税务、估值、精算、法证、金融工具、法律及其他专家)。举例而言，对复杂的金融工具、无形资产及与保险合同相关负债的估值、或对合约、法律及法规的诠释，以及对复杂或不寻常税务合规问题的分析，皆可能需要相关的专家参与。

**2.2.17** 会计师事务所亦可能难以透过传统的审计程序，有效地审计先进科技(例如数据预测分析、机器人流程自动化、区块链、机器学习及人工智能)。倘上市实体应用先进资讯科技系统，审计委员会应要求会计师事务所提供资料以证明其技术能力，并评估其是否具备科技专长及电脑辅助审计工具以有效地执行审计程序。

**2.2.18** 高质素审计需要专业判断、专业怀疑态度、坚毅精神以及有关业务、财务汇报及审计知识。不断变化的经营及监管环境为核数师带来挑战，且影响审计工作的执行。审计项目团队接受持续专业发展培训，对增强及维持执行高质素审计所需的专业能力尤为重要。审计委员会应信纳，审计项目团队已获得充分及适当的培训。

## 供审计委员会提出的关键问题

### 会计师事务所层面

- (a) 会计师事务所是否具备与上市实体业务及行业相关的知识及经验？
- (b) 会计师事务所具备哪个技术领域专长(如税务、估值、精算、法证、金融工具、法律及其他专家)，以支持审计项目团队处理该上市实体特有的复杂技术事宜？
- (c) 倘上市实体使用先进科技(如数据预测分析、机器人流程自动化、区块链、机器学习及人工智能)，会计师事务所是否具备技术能力有效及高效地执行审计？

### 项目层面

- (d) 审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员是否具备必要的专业资格(如会计师或同等资格)？
- (e) 审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员，就审计同一行业领域中具相若规模的上市实体方面，具备哪些经验？
- (f) 审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队成员有否接受充分及适当的培训，以使他们了解财务报告／审计准则的变动及上市实体特有的行业知识？
- (g) 会计师事务所所有何继任计划，以确保具备胜任能力的审计项目团队(包括审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队主要成员)的持续性？

## 项目执行

**2.2.19** 审计方法为指导审计项目团队遵守专业准则和适用法律及监管法规指明政策及程序。审计委员会须了解会计师事务所审计方法是否已针对专业准则的主要变动进行更新，以确保审计质素并支持于审计项目中作出高质素的判断。

**2.2.20** 审计项目团队应抱有专业怀疑态度，包括质疑的心态及对审计凭证作批判性评估。此举可提高发现财务报表重大错报的可能性，对提供高审计质素十分重要。诚如我们于2021年6月发布的《年度查察报告》所指出，综合2019年10月1日至2020年12月31日期间，全部注册公众利益实体核数师查察项目中，缺乏足够专业怀疑态度为最普遍发现，且因相关审计事项的重要性，对审计质素构成最严重的影响<sup>9</sup>。审计委员会必须信纳会计师事务所的审计方法能鼓励个别审计项目团队成员抱持适当专业怀疑态度并作出适当专业判断。

**2.2.21** 有效的项目执行是审计质素的重要元素。有效的项目执行首先取决于良好的审计计划，其有助于获取足够资源，取得充足及适当的审计凭证以支持审计意见。因此，审计委员会应从会计师事务所取得载有审计范围、时间表及方向的整体审计策略。该审计策略为核数师订下基础，协助其制定将于审计过程中执行的程序的性质、时间及范围。审计委员会必须信纳：

- 审计项目团队具有充足及适当的资源，包括执行高质素审计需要的专业知识及时间；
- 为审计项目团队提供指导及监督的性质、时间及范围以及为已执行的工作的覆核，符合上市实体的规模及复杂程度、重大错误陈述的风险以及审计项目团队成员的技术能力及经验。

<sup>9</sup> 财务汇报局于2021年6月刊发的《年度查察报告》第3.2.1段

### 充足及适当的资源

**2.2.22** 审计委员会应取得有关候选审计项目团队资料，包括审计项目合伙人、项目质量覆核员及主要审计项目团队成员的简介，以评估该团队是否由足够数量的人员组成，且具备审计所需的适当知识、技能及其他胜任能力。

**2.2.23** 审计委员会亦应从会计师事务所取得审计策略，包括分类列示时间分配：

- 按不同审计阶段(即计划、执行及报告)；
- 按不同资历成员(即审计项目合伙人、项目质量覆核员、审计经理、专家及其他团队成员)；及
- 按重大错报的主要风险领域；

以确保会计师事务所分配充足及适当的资源至各个审计阶段以应对主要风险领域，以及确保审计项目合伙人积极参与风险评估、计划、监督并覆核审计项目团队所执行的工作、评估已取得的证据并得出最终结论。

### 项目范围及特征

**2.2.24** 审计委员会应信纳审计策略涵盖／应对以下方面：

- 初步识别审计的主要组成部分、可能导致重大错报或预期为关键审计事项的范畴及组成部分核数师的参与程度；
- 由现任核数师识别的上市实体关键审计事项，及位处上市实体同一行业内实体的常见关键审计事项；
- 行业特有要求；
- 对专门知识的需求；及
- 审计时间表及报告形式。

## 供审计委员会提问的关键问题

### 会计师事务所层面

- (a) 会计师事务所如何及时更新审计方法，以确保符合持续更新的专业准则、适用法律及监管规定？
- (b) 审计方法如何鼓励个别审计项目团队成员，抱持专业怀疑态度并作出适当专业判断？
- (c) 会计师事务所所有何质量监控程序确保审计质素得到监控，例如指导、监督、覆核审计工作及项目质量覆核？
- (d) 会计师事务所所有何程序解决其可能与上市实体管理层之间的意见分歧？

### 项目层面

- (e) 事务所提供的审计策略是否充分反映审计项目的范围及特征？
- (f) 审计策略是否体现会计师事务所对分配充足及适当资源至审计项目的承诺？
- (g) 审计项目团队有否处理类似公司审计过渡的相关经验？过渡计划为何？
- (h) 审计策略是否显示审计合伙人已分配足够时间管理及监督审计项目，及审计项目团队关键成员已分配足够时间执行审计程序？
- (i) 审计项目合伙人于上市实体财务汇报时限相约的时间，需进行多少审计项目？审计项目合伙人如何确保其充分参与审计项目？

## 与审计委员会的沟通及互动

**2.2.25** 审计委员会应获取核数师与其之间的沟通计划并应使其信纳，该计划可促进双方相互了解审计进度，并确保及时对重大财务报告及审计事项进行有效双向讨论。

### 沟通计划

**2.2.26** 审计委员会于评估沟通计划时应评估：

- 与审计委员会沟通关于审计里程碑(如完成审计计划、进行审计现场工作、完成现场工作及报告审计结果)的时间，是否符合上市实体汇报时间表；及
- 沟通计划是否包含审计项目范围，并著重于可能导致以下各项情况的关键问题：
  - 对财务报表重大错报有较大风险；及
  - 有较大风险影响核数师独立性。

### 审计委员会与核数师的非公开会议

**2.2.27** 审计委员会应与核数师举行管理层缺席的非公开会议，以讨论与其利益相关及职责范围内的主要问题。该等非公开会议让审计委员会提问于审计过程中可能未有特别处理的问题，这有助审计委员会与管理层维持一定程度的独立性。会议亦可让核数师就有关事项，向审计委员会提供坦诚及保密的意见。

#### 供审计委员会提问的关键问题

- (a) 会计师事务所提供的沟通计划如何确保其与审计委员会之间的有效沟通？
- (b) 会计师事务所会否安排与审计委员会进行管理层缺席的非公开会议讨论审计问题？

## 监控程序

**2.2.28** 有关监管行动(如调查、制裁或执法事项)及查察结果的资料有助了解由审计项目合伙人及项目质量覆核员负责的其他审计项目的质素，而这与评估该核数师有否遵守审计准则有关，及于部分情况下，也可评估该核数师在其他方面的审计质素。

**2.2.29** 审计委员会应从会计师事务所收集有关会计师事务所或任何审计项目团队成员(包括该审计项目合伙人、项目质量覆核员及审计项目团队其他主要成员)的资料，了解他们是否受监管行动约束并评估有关情况(如有)会否可能影响审计质素。

**2.2.30** 此外，审计委员会应查核是否有任何公开资讯，显示会计师事务所可能存在质素问题。该等资料来源包括：

- 财汇局发布的年度及中期查察报告；
- 于财汇局及公会网站可取得的有关对会计师事务所的调查及/或纪律处分的资料；及
- 新闻报章、杂志、数据库、行业出版刊物、互联网搜寻结果及其他公开资讯。

**2.2.31** 审计委员会亦应从会计师事务所获取并评估有关监管及专业机构(如财汇局及公会)发出的查察结果资料。审计委员会于评估近期查察结果时应考虑：

- 由该审计项目合伙人或项目质量审核员负责的项目，最近一次被查察的时间；
- 查察项目的结果(如合格或不合格)；及
- 查察结果概要，以及审计项目团队或会计师事务所为回应查察结果所采取的改善措施。

**2.2.32** 此外，审计委员会应从会计师事务所获取由该审计项目合伙人及项目质量审核员完成的项目的近期内部查察结果资料，并参考第**2.2.31**段强调的因素作出评估。



## 供审计委员会提问的关键问题

### 会计师事务所层面

- (a) 会计师事务所是否受任何过往及现正进行的监管行动约束？如是，导致该监管行动的事件详情为何？
- (b) 会计师事务所多久对审计项目合伙人及项目质量覆核员完成的审计项目进行一次内部查察？
- (c) 会计师事务所近期内部及外部的查察结果为何？查察过程有否发现事务所的审计质素问题？如有，所发现缺失的根本原因为何及会计师事务所如何处理该缺失？
- (d) 如何修订审计方法以回应内部及外部查察结果？

### 项目层面

- (e) 有否任何审计项目团队成员(包括该审计项目合伙人、项目质量覆核员及其他关键审计项目团队成员)受任何过往及现正进行的监管行动约束？如有，导致该监管行动的事件详情为何？
- (f) 该项目合伙人或项目质量覆核员于过去三年是否受到内部或外部查察？如是，结果为何？

## 2.3 评估审计费用的主要考虑因素

2.3.1 根据《企业管治守则》守则条文第D3.3段规定，审计委员会主要负责批准核数师的薪酬及聘用条款。核数师薪酬为核数师就审计上市实体收取的费用(即审计费用)。

- 2.3.2 《市场报告》显示，香港上市实体于过去10年的平均年度审计费用相对稳定<sup>10</sup>，审计费用的平均及中位数按复合年增长率分别增加0.9%及1.8%。由2011年至2019年间各年，介乎6.6%至9.6%的上市实体更换核数师，其后部分实体均支付更低或相同的审计费用。尽管《市场报告》指出审计费用下降可能出于各种原因，但财汇局强调审计委员会有责任确保审计质素不会因审计费用下降而受到影响。
- 2.3.3 《审计质量框架》指出，「*审计质素与其执行过程中使用的资源的质素及数量有关，此通常于审计费用中反映*」<sup>11</sup>。审计委员会应根据项目需求给予相称的费用，以确保将会有充足而具备适当专业知识及经验人力资源被分配至该审计项目，令项目可按专业准则以及适用法律及监管规定执行。
- 2.3.4 审计委员会应识别「*影响审计费用的各种因素，包括审计性质、规模及复杂程度、该审计项目或其司法管辖区的特定呈报要求以及市场竞争状况*」<sup>12</sup>。削减审计费用未必能为上市实体节省大量开支，却可能损害审计质素，因而违背投资者及财务报告其他使用者的利益。

---

<sup>10</sup> 根据《市场报告》，上市实体的平均审计费用自2010年的480万港元上升至2019年的520万港元。上市实体的审计费用中位数自2010年的170万港元上升至2019年的200万港元。

<sup>11</sup> 《审计质量框架》第110段

<sup>12</sup> 国际会计师道德准则理事会刊物《费用下调压力下与审计费用设置相关的道德考虑》第3段

### 供审计委员会提问的关键问题

- (a) 会计师事务所如何设定其建议的审计费用？
- (b) 会计师事务所如何证明建议审计费用的水平足以使其能够按照专业准则以及适用法律及监管规定执行审计项目？建议审计费用是否足够为审计项目提供充分审计资源？
- (c) 会计师事务所建议的审计费用是否显著低于其他事务所？如是，该会计师事务所如何证明此差异的合理性？
- (d) 是否有针对意料之外的问题而调整费用的妥善安排，以确保核数师不会因此而拒绝分配必要资源？

### 上市实体的规模及架构

2.3.5 上市实体的规模及架构通常与审计费用有直接关系。由于大型实体的营运及财务流程更为复杂，牵涉更高的审计风险，因此核数师需要执行额外审计程序。

2.3.6 鉴于上市实体的规模及架构，审计委员会亦可从以下方面考虑建议审计费用的合理性：

- 资产总值、总收入及净收益；
- 附属公司及联营实体的数目及相对重大程度；
- 上市实体经营业务的地区数目；及
- 上市实体营运业务的种类。

## 上市实体业务的性质及复杂程度

**2.3.7** 审计委员会于评估审计费用水平的合理性时，应考虑上市实体业务的性质及复杂程度，因为该等因素可能影响所需的审计资源及审计费用。一般而言，上市实体业务及其审计的复杂程度与审计费用的金额有直接关系。审计委员会可从以下方面考虑建议审计费用的合理性：

- 上市实体主要业务的性质，以及所涉及业务是否属于可能增加审计复杂程度的专门行业(如银行、金融或资讯科技)。
- 上市实体财务汇报程序的有效性<sup>1</sup>及内部审核职能的调查结果，以及财务汇报内部监控的成效。
- 上市实体有否进行复杂的企业交易(如并购)，因其会增加审计的复杂程度，并可能涉及费用高昂的技术专家。
- 上市实体是否使用数据预测分析、机器人流程自动化、区块链、机器学习及人工智能等科技，以及是否预期会使用电脑辅助审计工具及需要科技专家参与。
- 就业务种类的数目而言，上市实体的业务是否多元化。

**2.3.8** 审计委员会亦应从会计师事务所取得建议审计费用明细，并从以下方面将其与竞争事务所对比，以评估建议费用的合理性：

- 按员工资历(即按审计合伙人、审计经理、专家及团队其他成员分别计算将投入审计的时数)；
- 按上市实体业务的地区(即会计师事务所分配至各地区分部核数师的审计费用金额)；及
- 按上市实体的业务分部(即会计师事务所就审计各业务分部所分配的审计费用金额)。

**2.3.9** 审计委员会亦应将候选会计师事务所建议的审计费用与以下各项作比较：

- 现任核数师(如适用)所收取的审计费用；
- 该会计师事务所向于同类行业营运的其他实体所收取的审计费用；及
- 类似规模及性质的其他上市实体就相似复杂程度的审计于年报的企业管治报告中所披露的审计费用；

以考虑建议审计费用的合理性<sup>13</sup>。

**2.3.10** 倘审计项目的范围并无任何重大变更，但候选核数师的建议审计费用较现任核数师更低时，审计委员会便应提出疑问。审计费用减少可能源自审计效率提升(如利用电脑辅助审计方法)。然而，会计师事务所可能于聘用的首年降低审计费用，但在其后数年内恢复至正常水平(即低价揽客)。在此情况下，审计委员会须信纳纵使审计费用偏低，会计师事务所仍将投入充足的时间及资源进行审计工作，因其在聘用首年一般需要投入更多时间与精力了解上市实体，以设计适当的程序。

**2.3.11** 此外，审计委员会亦须信纳会计师事务所，并不倚赖额外或较高利润的非审计服务获得报酬，以补贴其审计工作。如此定价策略为会计师事务所带来自我利益风险，导致更难假定会计师事务所在需要质疑管理层时，会不顾有利可图的非审计服务合约而仍然提出质疑。

---

<sup>13</sup> 审计委员会可参阅我们《市场报告》所载「2019年按11个行业上市实体的资产规模划分的审计费用水平」一节。

## 第三部分 重新委任现任核数师

---

### 3.1 引言

- 3.1.1 审计委员会负责评估及在适当的情况下建议重新委任现任核数师。委员会不应在预设的情况下，建议重新委任现任核数师。
- 3.1.2 诚如我们的《市场报告》指出，于2011年至2019年间，大多数香港上市实体均重新委任其现任核数师。因此，财汇局认为审计委员会制定一套严谨的流程以评估重新委任现任核数师的适当性尤其重要。
- 3.1.3 评估现任核数师与评估候选核数师同样重要。然而，于评估现任核数师时，由于审计委员会能够利用对现任核数师于初次评估时及过往与其互动所获得的资料及经验，因此评估所需的时间一般比初次委任为少。审计质素是有关建议重新委任现任核数师的首要考虑因素，评估其审计质素的主要考虑因素一般与委任新核数师无异，而其他额外考虑因素则载于第3.3条。
- 3.1.4 与委任新核数师相类似，审计委员会须信纳审计费用的水平不会损害审计质素。审计委员会在评估审计费用的合理性时应遵循第2.3条的指引。

### 3.2 评估现任核数师的时间及频率

- 3.2.1 为有效履行独立监察外部审计的职责，审计委员会须从以往的审计项目中观察核数师并与其互动，以持续评估现任核数师的审计质素。
- 3.2.2 作为一项良好的惯例，审计委员会应定期与核数师会面，以讨论有关上市实体的财务报告、内部监控及其他管治问题的相关事宜。有关会议让审计委员会可以对照核数师于初次获委任时所作出的质素承诺，以评估核数师的持续表现，这亦有助于审计委员会及后对重新委任的评估。审计委员会亦应尽早向核数师了解其审计策略，以确保核数师计划了充分而适当的资源，及已识别了重大错报的主要风险。倘审计委员会于审计过程中发现有关现任核数师表现的潜在问题，须及时就该等问题与核数师沟通。

3.2.3 财汇局建议，审计委员会须至少于审阅中期财务报表及审计全年财务报表后与核数师会面，以评估他们的表现。审计委员会亦可从现任核数师获取来年的预计审计费用以评估其合理性，使其能够于股东周年大会前就重新委任作出决定。

### 3.3 重新委任现任核数师的额外考虑因素

3.3.1 就重新委任现任核数师作出建议时，审计委员会须考虑以下程序及因素：

- (a) 审计成效；
- (b) 核数师与上市实体管理层的关系；
- (c) 与审计委员会的互动；及
- (d) 其他考虑因素。

#### *审计成效*

3.3.2 倘审计委员会信纳所实现的审计质素，则应向董事会建议重新委任现任核数师。审计委员会在评估现任核数师的工作质素时，须对照第2.2条所载指引以评估现任核数师的实际表现。

#### 关键审计问题的处理

3.3.3 审计委员会须评估审计计划有否适当识别与该审计项目有关的重大风险，及核数师有否明确解释如何及时有效地解决该等问题。倘已评估的审计风险于审计过程中出现变动，审计委员会须听取核数师就有关变动的理由所作的解释，及了解核数师如何适当修订工作计划以应对变动的风险。

3.3.4 审计委员会应从现任核数师获取以下有关其质疑管理层的资料，并信纳该核数师已适当运用了专业怀疑态度：

- 管理层作出估计时使用的主要假设之合理性。例如，于持续经营及资产减值评估中，使用的现金流量预测及折现率，以及核数师有否收集充分而适当的证据以支持其立场；及
- 可能显示舞弊或涉及关联方挪用资产之复杂及不寻常交易的商业理据及性质。

**3.3.5** 此外，审计委员会须信纳现任核数师已透过以下方式展现其所具备的技术能力：

- 就重要性、风险、重大审计问题及复杂的管理层判断作出适当的专业判断；
- 设计并施行有效的审计程序；
- 正确理解并阐释其取得的证据；
- 就取得的证据作出适当评估；
- 于整个审计过程中，适当地运用专业怀疑态度及质疑管理层；及
- 清晰坦诚地呈报结果<sup>14</sup>。

#### 按时完成审计工作

**3.3.6** 就各审计项目而言，会计师事务所须向审计委员会提供一份项目计划，按审计阶段、各员工的资历等级，及于审计规划阶段识别的主要重大错报风险，说明拟分配的审计时数。审计委员会须从现任核数师获得：

- 按不同审计阶段、各员工的资历水平及主要重大错报风险，比较所用实际时数与预算时数；
- 各主要里程碑的实际完成时间与预计完成时间比较；及
- 出现重大差异的原因；

---

<sup>14</sup> 英国财务汇报局发布的「审计质素—审计委员会实务指引」第3.41段



以评估现任核数师是否已根据协定的时间表完成审计项目。该项资料亦有助评估审计项目合伙人及其他资深人员是否充分参与整个审计工作。虽然效率低(如有)未必影响审计质素，但在评估建议费用变动及服务满意度时，可作为一项考虑因素。

- 3.3.7 审计委员会亦须评估现任核数师是否遵守协定的时间表及呈报期限。若否，则应评估是否存在充分理由支持该延误有利于审计质素。

### **核数师与上市实体管理层的关系**

- 3.3.8 核数师负责就管理层编制的财务报表是否符合适用的财务报告准则，出具独立意见。核数师需完整和及时获得管理层编制及提供的高质素资料，而管理层则可受益于核数师对财务汇报及财务报告相关的内部监控的改进意见、对行业及监管趋势的见解以及其他观察。
- 3.3.9 审计委员会于考虑现任核数师与管理层工作关系的成效时，应从有参与审计过程的管理层成员获得反馈。审计委员会须信纳核数师有保持怀疑及客观态度，随时准备就管理层所提供资料的可靠性提出质疑。

### **与审计委员会的互动**

- 3.3.10 香港审计准则第260号(修订本)确认有效的双向沟通在财务报表审计过程中的重要性，并要求核数师与包括审计委员会在内的公司治理层沟通。审计委员会须信纳现任核数师与其维持畅顺的沟通渠道，且双方的关系是以透明及坦诚为基础。
- 3.3.11 此外，审计委员会须评估沟通的时间及内容是否符合第2.2.25段所载的沟通计划。在需要更及时呈报的情况下，审计委员会亦应评估核数师有否在可行范围内尽快与他们沟通。情况包括于审计过程中遇到重大困难、内部监控中识别出重大缺失，或可能发表的非无保留意见。

### 其他考虑因素

3.3.12 审计委员会应考虑其他影响其重新委任核数师建议的因素，例如现任核数师的独立性。

#### 现任核数师的独立性

3.3.13 尽管了解上市实体对审计质素而言至关重要，但现任核数师、审计项目合伙人及项目质量审核员与上市实体长期存在业务关系，或会造成亲密关系威胁<sup>15</sup>。事务所及合伙人担心失去长期客户，或渴望与上市实体高级管理层保持密切个人关系，均可能会产生自身利益威胁。该威胁可能影响合伙人的判断，并对专业怀疑态度造成负面影响。

3.3.14 现任核数师为上市实体服务一段相当长的时间后，审计委员会须考虑上市实体是否需要减低由双方关系带来的亲密关系威胁及自身利益威胁。审计委员会亦须信纳，现任核数师备有周全的计划，以确保审计项目合伙人或项目质量覆核员的强制性变更不会对审计造成不当干扰<sup>16</sup>。

---

<sup>15</sup> 一项研究显示，任期较长的会计师事务所导致对错误陈述的发现及纠正不够及时，以及错误陈述程度较严重，两者皆反映审计质素较低([Singer and Zhang 2018](#))。

<sup>16</sup> 根据《职业道德守则》第R540.5段，个人不得担任审计项目合伙人及/或项目质量审核员连续超过七年。

### 供审计委员会提出的关键问题

- (a) 于进行审计期间，现任核数师有否适当地识别并有效及时地应对了重大错报的主要风险？现任核数师有否适当地处理关键审计事项？
- (b) 现任核数师有否向审计委员会报告其评估上市实体内部监控的主要发现，并于审计过程中就其作出适当的处理？
- (c) 于进行审计过程中，现任核数师是否已运用了专业怀疑的态度、作出了适当的专业判断、并已对管理层提出了充分的质疑？
- (d) 现任核数师所提交的审计报告及其他文件，内容是否清晰、相关，以及可体现其对审计质素的承诺？
- (e) 于整个审计过程中，审计项目合伙人及其他资深人员有否充分参与其中？
- (f) 现任核数师是否根据已协定的审计计划及时完成工作，或有否充分理由支持延迟有利于达致审计质素？
- (g) 现任核数师是否与上市实体管理层维持有效的工作关系，同时保持自身的独立性及客观性？
- (h) 就审计委员会提出的问题，现任核数师有否及时地提供具洞察力的答覆？
- (i) 就审计项目的范围而言，审计费用水平是否合理？
- (j) 实际审计费用与预计审计费用之间是否有任何重大差异，以及造成有关差异的原因是什么？倘出现重大意料之外的问题，审计费用有否被相应调整？

## 第四部分 审计招标程序

---

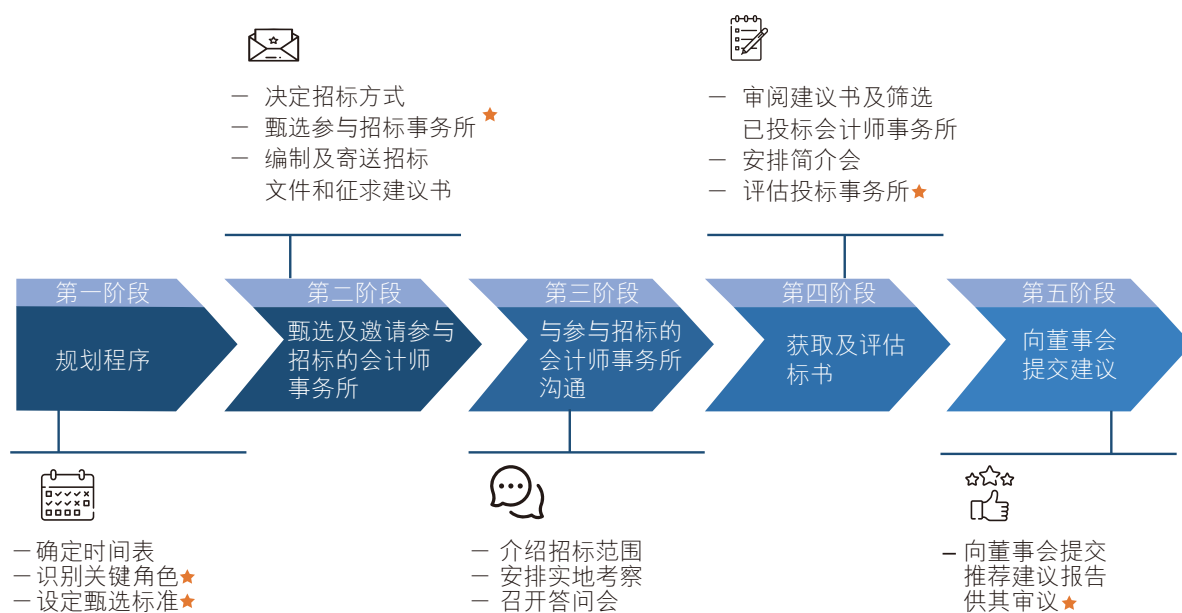
- 4.1 招标为甄选适当服务供应商的普遍程序。招标程序鼓励竞争，并可能因会计师事务所在过程中争取展现其优点而激励创新。有经验显示，即使现任核数师获重新委任，招标程序亦可为审计方法注入新思维。通过在同一平台及要求下，检视和比较不同事务所的提案，能有助上市实体确保甄选程序公正透明。
- 4.2 鉴于上述原因，财汇局认为审计委员会应定期进行审计招标，以甄选上市实体的核数师。由于现时并无法规或指引涵盖这重要范畴，本部分旨在为审计委员会提供具体及实用的指引以进行严谨的审计招标，因该程序对实现高质素审计有举足轻重的作用。
- 4.3 审计招标可透过公开招标或选择性招标方式进行。

**公开招标** – 公开招标为所有会计师事务所提供平等参与的机会。由于公开招标会导致会计师事务所之间的激烈竞争，审计委员会可能需投入较多时间以评估其标书。

**选择性招标** – 选择性招标只开放予选定会计师事务所参与。当并非市场上所有会计师事务所均具备所需专业知识及技能以提供审计服务时，可采用此方式招标。因此，审计委员会可根据事务所规模、行业专长及所需专业知识，选定适合投标的会计师事务所，并确保有足够数量的事务所参与。

#### 4.4 一般而言，审计招标程序包括以下五个阶段：

- 第一阶段：规划程序；
- 第二阶段：甄选及邀请参与招标的会计师事务所；
- 第三阶段：与参与招标的会计师事务所沟通；
- 第四阶段：获取及评估标书；及
- 第五阶段：向董事会提交建议。



★ 审核委员会须特别留意的领域

#### 第一阶段：规划程序

4.5 细心规划为招标程序的成功关键。审计委员会为更换核数师订立时间表，并规划相应招标程序至关重要。

- 4.6 为履行就核数师的甄选及委任作出建议的责任，审计委员会须主导整个招标程序，并就有关审计委员会及管理层的角色分工进行明确沟通。
- **审计委员会**—发起并监督审计招标程序，于招标过程中作出关键决定，并于招标程序结束后向董事会建议合适的会计师事务所。
  - **管理团队**—提供项目管理及行政支持，于整个审计招标程序中协助审计委员会的工作。管理团队可在适当情况下寻求外部顾问的协助。
- 4.7 尽管审计委员会可寻求上市实体管理层及／或外部顾问的支持及参与，审计委员会成员仍须投入充足时间参与整个招标过程。
- 4.8 审计招标的最终目标是委任一间可提供最具质素审计服务的会计师事务所。审计委员会须厘定甄选标准及各范畴的评分占比，以评估会计师事务所的建议书。第2.2及2.3段阐述了评估审计质素及审计费用的主要考虑因素。相对审计费用，审计委员会应更著重审计质素，审计质素的考虑比重应高于审计费用。

#### **第二阶段：甄选及邀请参与招标的会计师事务所**

- 4.9 审计委员会应根据上市实体的具体情况，决定进行公开招标或选择性招标。例如，对从事金融及资讯科技的上市实体进行审计需要具备特定的专业知识、技能及审计工具。相关上市实体的审计委员会可考虑采用选择性招标，以收窄招标对象至具有相关知识及技能的事务所。

- 4.10 审计委员会应邀请足够数量的会计师事务所参与审计招标。除非有充分理由相信无法进行高质素审计，否则不应将任何会计师事务所排除在投标之外。邀请现任核数师投标亦属合理做法，惟除非审计委员会认为连续任期过长或其质素不符理想。审计委员会在物色合适的候选会计师事务所时可考虑的因素包括：
- 会计师事务所的声誉；
  - 会计师事务所网络覆盖的地域范围是否涵盖上市实体的业务地区范围；
  - 过往对事务所的了解；及
  - 会计师事务所审计同一行业界别及／或监管环境中其他实体的经验。
- 4.11 审计委员会在邀请会计师事务所提交建议书前，应审慎考虑其是否存在明显利益冲突或独立性问题。
- 4.12 审计委员会应向选定参与招标会计师事务所发出招标文件。为使投标过程更具效率，候选事务所应被提供充分资料，使其了解实体的业务、风险及对审计工作的具体期望。有关资料亦可包括既定甄选标准、上市实体策略、组织架构图、业务营运地区、财务资料、报告时间表及内部审核安排(如适用)的资料。倘现任会计事务所获邀参加招标，此举亦有助于削弱其内在优势。
- 4.13 审计委员会亦应在招标文件中概述参与招标会计师事务所提交的标书中应包含的资料。审计委员会可考虑要求会计师事务所提供其最近期的财汇局查察报告，以了解事务所的审计质素水平。

### **第三阶段：与参与招标的会计师事务所沟通**

- 4.14 审计委员会应在管理层的协助下，安排一系列活动与参与招标的事务所沟通，以便其了解上市实体的业务及经营情况，以编制标书。

4.15 与参与招标的事务所的沟通活动包括但不限于：

- 介绍拟定审计工作范围及要求的简介会。
- 进行实地考察(如适用)。此举有助参与招标的会计师事务所深入了解上市实体并为其提供会见主要管理层的机会。
- 安排与财务团队及内部审计团队(如适用)会面，了解主要会计及审计课题以及内部审计职能。
- 安排与上市实体职能团队会面(如适用)。此安排特别有助营运及业务复杂的上市实体向事务所讲解其与审计相关的重大风险。

#### **第四阶段：获取及评估标书**

4.16 为确保审计质素为甄选的首要考虑因素，财汇局建议审计委员会以「不知悉拟审计费用」的形式进行评估。具体而言，审计委员会可要求投标会计师事务所提交两个密封信封，分别载列其技术和质素能力以及建议审计费用的资料。在完成技术评估前，审计委员会不应打开载有建议费用资料的信封。

4.17 审计委员会可利用计分方法，评估投标会计师事务所的审计质素。计分标准应涵盖「第一阶段：规划程序」中设定的甄选标准。

4.18 审计委员会可考虑指派特定管理层团队(建议指派内部审计团队，如适用)归纳投标会计师事务所的标书，以避免管理层的潜在不当影响。审计委员会可筛选出若干投标会计师事务所，以作进一步评估。

4.19 安排入围候选事务所出席简介会是普遍程序，而其最佳做法是安排审计委员会全体出席简介会。有关简介会有助审计委员会了解事务所如何识别及应对上市实体审计风险。审计委员会可考虑向入围候选事务所提出会计及审计问题，以评估其技术能力，并提出有关道德及独立性问题，以评估各候选事务所的文化、审计合伙人的思维及其判断能力。



- 4.20 在评估审计质素后，审计委员会可评估投标事务所的建议审计费用。一般而言，任何未达审计质素评估门槛的候选事务所将不获进一步考虑。整体评估应根据此前为每项标准设定的评分占比，整合审计质素及审计费用两方面的评分作为最终评估结果。对于建议审计费用特别低的会计师事务所，审计委员会应提出质疑，确保其能分配适当资源及提供高质素审计。
- 4.21 倘需就审计费用进行磋商，则审计委员会应于较早期与管理层团队共同参与。

#### **第五阶段：向董事会提交建议**

- 4.22 审计委员会负责根据审计招标结果就核数师委任向董事会提交建议。其建议报告应列明以下内容：
- (a) 审计招标程序的描述；
  - (b) 甄选标准；
  - (c) 对投标会计师事务所的评估；及
  - (d) 建议的依据。
- 4.23 董事会应将审议审计委员会的建议及报告应列入会议议程。倘董事会不接纳审计委员会的建议，应解释理由，并详细记录有关的意见分歧。

## 第五部分 核数师辞任及罢免

### 5.1 引言

5.1.1 根据我们的《市场报告》，于2011年至2019<sup>17</sup>年期间，上市实体更换核数师呈上升趋势。于2020年，有237家上市实体更换了核数师，原因如下：

更换核数师的原因	上市实体数目
核数师辞任	
• 无法就审计费用达成协议	171
• 与管理层意见分歧或存在未决事宜	30
• 核数师轮换退任	11
• 其他原因	16
辞任核数师总数	<u>228</u>
罢免核数师	
• 无法就审计费用达成协议	6
• 其他原因	3
被罢免核数师总数	<u>9</u>

5.1.2 《道德守则》第300.10及300.11段要求会计师事务所(即离任核数师)在以下的情况下，向上市实体的审计委员会及董事会发出信函(「辞任函」或「终止委任函」)：

- (a) 退任核数师辞任或拒绝连任(辞任)；或
- (b) 上市实体决定向其股东提议在任期内罢免核数师，或有计划或意图在任期届满时不再重新委任退任核数师(终止委任)。

<sup>17</sup> 于2011年，107家上市实体(占上市实体总数7.3%)更换了核数师。于2019年，该数字上升至224家(占上市实体总数9.6%)。

辞任函或终止委任函应列明导致退任核数师辞任或被罢免的情况，即退任核数师认为影响上市实体与其之间关系的所有事件。

- 5.1.3 作为独立核数师监管机构，财汇局关注核数师变更会否影响审计质素。本部份概述审计委员会在核数师辞任或审计委员会拟罢免核数师时应予考虑的若干关键事项。

## 5.2 核数师辞任

- 5.2.1 由于审计委员会负责监督上市实体与核数师的关系，委员会应调查任何非因轮换而导致或促成核数师辞任情况。审计委员会应仔细审阅辞任函，以了解核数师辞任的理由，并考虑有否需要采取任何行动。审计委员会亦可与核数师及管理层分别举行会议，了解所有情况。

### 无法就审计费用达成协议

- 5.2.2 财汇局强调，审计委员会须信纳审计费用水平不会损害审计质素。审计委员会在评估审计费用时，应参考第2.3段的主要考虑因素。他们应了解实际费用与估计费用之间的差异以及实际审计时数与估计审计时数的差异，以信纳就审计工作的范围而言，审计费用属于合理水平。
- 5.2.3 审计委员会亦须信纳审计费用水平乃核数师辞任的真实原因，而并非因核数师发现上市实体涉嫌有舞弊、渎职或管理不善的情况而辞任。

### 与管理层意见分歧或在存在未决事宜

- 5.2.4 退任核数师可能与管理层在审计范围(如限制核数师就特定财务报表项目进行确认)、管理层的估计及假设、会计政策选择或财务报表披露方面存在分歧。核数师亦可能因未决事宜而辞任。在该等情况下，审计委员会应向退任核数师了解他们对有关分歧或任何未决事宜的疑虑，以及该等事宜导致核数师辞任的原因。
- 5.2.5 审计委员会应在管理层缺席的情况下，与退任核数师举行非公开会议，以为退任核数师提供坦率而开放的会面机会，供其讲解任何分歧或未决事宜。审计委员会也应作出类似安排，听取上市实体管理层的意见。
- 5.2.6 审计委员会与退任核数师及上市实体管理层分别会面后，应考虑是否需要具备专业知识的外部顾问调查相关课题，或就造成分歧或未决事宜的情况或具争议的问题提供意见。
- 5.2.7 如情况许可，审计委员会应与上市实体的管理层及核数师商定跟进行动，解决针对审计问题的意见分歧。审计委员会亦应监察跟进行动的执行情况。

## **5.3 罢免核数师**

- 5.3.1 核数师有责任向股东就财务报表报告，财务报表的其他使用者亦倚赖已审计的财务报表做出知情决定。基于公众利益，核数师获委任后，除非有充分的理由导致其不能继续，否则应完成有关上市实体的审计工作，并就财务报表出具报告。仅在极端情况下审计委员会才可罢免核数师，例如，当核数师违反道德要求，或无法按照专业准则或适用的法律或监管规定执行审计工作。
- 5.3.2 审计委员会不应为避免核数师对财务报表发表保留意见而将其罢免，因该做法可能不利于股东及投资公众取得核数师的意见。

- 5.3.3 除极端情况外，倘审计委员会对审计质素不满意，应考虑不再于下届股东大会上重新委任现任会计师。于后期阶段罢免核数师可能导致延迟公布业绩，令上市实体承受被暂停交易的风险，进而损害股东利益。倘审计质素问题确实存在，审计委员会应向核数师提出并尝试解决有关问题。
- 5.3.4 根据主板《上市规则》第13.88条及创业板《上市规则》第17.100条，上市实体须于每次股东周年大会委任核数师，任期由该大会结束起计直至下届股东周年大会为止。未经股东于股东大会事先批准，上市实体不得于核数师任期结束前将其罢免。上市实体须在股东大会召开前不少于10个工作日向股东发送建议罢免核数师的通函，并附上该核数师的任何书面陈述。发行人须允许核数师出席股东大会，并于股东大会上向股东作出书面及／或口头陈述。

## 第六部分 企业管治报告披露

---

6.1 根据根据《企业管治守则》强制披露要求第E(d)(i)条，上市实体须于企业管治报告中披露审计委员会如何履行以下范畴的职责：

- 审阅上市实体的季度、半年度及年度业绩；
- 检讨上市实体的风险管理及内部监控系统，以及内部审计功能的有效性；及
- 履行香港联交所发布的《企业管治守则》所列的其他责任。

6.2 目前，审计委员会仅有限度地披露如何履行甄选、委任及重新委任核数师的职责。尽管《上市规则》并无针对有关职责的披露要求，但财汇局强烈鼓励上市实体于其企业管治报告中概述审计委员会就该职责所进行的工作及所考虑的因素。有关披露不仅能提高审计委员会工作的透明度，亦可展示上市实体董事会的开放性及问责性。

6.3 有关披露应具备下列特点：

- 针对实体的特有情况，而非依据样板；
- 详细描述董事会及／或审计委员会所采取的实际行动，而非列出职权范围所述的一般职能；及
- 提供董事会及／或审计委员会有关决策或判断的原因。

### 甄选及委任新核数师

6.4 当上市实体委任新核数师时，持份者或对委任原因及甄选标准感兴趣。在该情况下，企业管治报告的披露应包括以下内容：

- 更换核数师的原因；
- 甄选新任核数师的程序(如审计招标或任何其他程序)；
- 甄选标准及决策依据；

- 审计委员会于评估新核数师的独立性及客观性时已考虑上市实体与新核数师之间所有关系(包括核数师所提供的非审计服务)的声明；及
- 倘董事会不同意审计委员会对甄选、委任、辞任或罢免外聘核数师事宜的建议，审计委员会阐述其建议的声明，以及董事会持不同意见的原因<sup>18</sup>。

### 重新委任现任核数师

6.5 当上市实体重新委任现任核数师时，持份者或对审计委员会如何评估现任核数师的表现感兴趣。在此情形下，企业管治报告中的披露应包括：

- 审计委员会如何质疑及评估现任核数师的有效性(特别是在处理关键审计事项时)及提出质疑的说明；
- 评估过程及审计委员会于该过程中考虑的因素；
- 审计委员会作出重新委任决定的依据；
- 现任核数师的连续任命年期；及审计项目合伙人已担任该岗位的年数及轮换时的继任计划；
- 审计委员会于评估现任核数师的独立性及客观性时已考虑上市实体与现任核数师之间所有关系(包括现任核数师所提供的非审计服务及长期审计关系(如适用))的声明；及
- 倘董事会不同意审计委员会对甄选、委任、辞任或罢免外聘核数师事宜的建议，审计委员会阐述其建议的声明，以及董事会持不同意见的原因<sup>19</sup>。

---

<sup>18</sup> 《企业管治守则》第D3.5条

<sup>19</sup> 见注脚18

## 第七部分 展望

---

- 7.1 毫无疑问，审计委员会透过监管财务汇报流程及相关内部监控系统、审阅财务信息及监督与外聘核数师的关系，在维持审计质素方面发挥著极其重要的作用。
- 7.2 作为审计委员会指引系列的首部，本指引旨在为审计委员会提供一套实用的指引，使其可以基于核数师执行高质素审计的能力，甄选、委任及重新委任最合适的核数师，从而提高使用者对上市实体财务汇报质素的信心。财汇局计划发布更多指引，使审计委员会能更有效地履行其职责，以提升和支持审计及财务汇报质素。即将发布的刊物包括《评估核数师的独立性及客观性》及《审阅财务汇报的重要问题及重大判断》。
- 7.3 我们期望审计委员会会实行有关指引。财汇局将与其他监管机构合作，监察上市实体的实施情况，并推动审核委员积极采用有关指引。
- 7.4 此外，鉴于提高财务汇报及审计质素对支持香港的国际金融中心地位至关重要，财汇局将透过组织及参与研讨会及教育活动，与审计委员会及其他持份者就指引持续进行沟通。
- 7.5 随著于查察及调查职能中积累更多经验，财汇局将继续就常见的审计缺失向持份者提供反馈，以防止同类问题再次发生。该等指引应有助审计委员会向核数师提出质疑，了解其如何应对该类问题，以实践高质素审计。



---

此乃白页 特意留空

---

---

此乃白页 特意留空

---