

2024年度調查報告

調查

2024年8月28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》(**会财局条例**)成立的独立机构。作为会计专业独立监管机构，会财局将履行作为行业倡导者的角色，致力于引领香港会计行业，通过有效监管，持续提升专业质素，从而有效地保障公众利益，推动业界的可持续发展。

如欲了解更多会财局的法定职能，请浏览 www.afrc.org.hk。

前言

准确可靠的财务报表是有效资本市场的支柱。高质素的审计是巩固金融生态系统信任的基石。作为会计专业的独立监管机构，会财局致力于透过多管齐下及全面的监管方式来维护审计质素，以遏止失当行为，避免审计质素风险增加，同时保障金融体系的稳健，并增强投资者的信心。

为巩固香港作为国际金融中心的地位，会财局不断强调建立注重高质素的财务汇报及审计文化之重要性。本局通过鼓励行为上的改进和维持高标准的专业与诚信，引领会计专业不断提升专业会计师的质素水平，从而保障公众利益。

报告宗旨

此为本局第四份年度调查报告，内容涵盖截至**2024年3月31日**止年度。本报告旨在提高市场对本局从调查及查讯个案中识别的发现和观察结果之认识，并向会计专业提供指引，防止已识别的失当行为及会计不遵从事宜再次发生。

会财局不遗余力地对失当行为采取监管行动，同时亦深明在会计专业培养良好执业方式之重要性。积极的预防措施，例如与会计专业加强沟通及教育，引领会计专业提升财务汇报及审计质素，并促进金融生态系统的健康发展。

监管协同效应：维护财务汇报质素

本财政年度本局在监管合作方面取得重大突破。随着金融犯罪日趋复杂并经常涉及篡改财务报表以掩藏非法得益，会财局成为了其他监管机构和执法机构打击金融犯罪的战略盟友。

年内本局首次联同证券及期货事务监察委员会(证监会)及廉政公署(廉署)，针对两间香港上市公司的怀疑失当行为和企业诈骗采取三方联合行动。本局亦与证监会就显著增加的上市公司批授可疑贷款个案相关的共同监管关注事项发出意义重大的联合声明。

由监管机构／执法机构转介的个案比例有所增加，分别占有关公众利益实体核数师／公众利益实体及专业人士的投诉个案总数**45%**及**19%**，充分体现本局在促进监管合作方面的努力。

藉由与监管和执法机构通力合作下创造的监管协同效应，让本局遏止专业失当行为及上市实体财务报表的会计不遵从事宜的能力大幅提升，有助本局提升公众对上市实体的财务汇报质素及其核数师的信任。

营运回顾

截至**2024年3月31日**止财政年度，调查部工作繁重但成果丰硕。本局收到大量可跟进投诉，较去年增加**2.7%**。大量投诉反映公众对本局的会计专业监督工作更具信心。

本局继续按相称原则调配资源，以保障公众利益。透过完善投诉处理程序，本局提高了投诉评估效率，确保就发现的问题采取相称的行动，以便可及时采取适当监管行动。

除被动机制外，本局亦会主动监察市场，侦查潜在失当行为及上市实体财务报表不遵从会计规定的迹象。本局财务报表审阅计划以风险为本的方法，针对财务汇报中普遍存在的风险领域制定筛选标准，选出**130**间上市实体的财务报表进行审阅，结果促使本局展开了七宗调查及两宗查讯。本局于年内重新设计了**2024/25**年度财务报表审阅计划，引入「教育」元素以宣扬良好的财务汇报常规做法，并加入「思维领导」元素以引领持份者改变心态和行为。

本年为本局职权范围扩大后运作的首个完整年度，报告期内展开的调查宗数增加了**7%**，当中涉及专业人士的调查宗数大增**158%**。

为应付工作量激增，我们采取了营运优化措施，将资源优先投放在处理涉及重大公众利益的个案，分别完成五宗对公众利益实体核数师进行的调查及两宗对专业人士进行的调查。我们移交了六宗已完成的调查予纪律处分部考虑相关纪律处分，余下一宗调查以发出合规意见函作结。

据已完成的调查显示，失当行为涉及三个主要范围，包括**(i)**未能勤勉尽职行事及保持应有的专业谨慎态度；**(ii)**未能行使专业判断及维持专业怀疑态度；及**(iii)**不遵守法律及法规。

去年，本局对公众利益实体新展开了**46**宗调查及**14**宗查讯。在针对公众利益实体核数师的调查当中，最常见的潜在失当行为包括**(i)**未能获取充足及适当的审计证据；**(ii)**未能行使专业判断及维持专业怀疑态度；及**(iii)**未有妥善执行项目质素监控审视。

就潜在会计不遵从事宜而言，涉及的主要领域包括**(i)**收入确认；**(ii)**减值评估及公允价值计量；及**(iii)**欺诈性金融交易及汇报。

在专业人士失当行为方面，主要的潜在失当行为仍是不遵从《专业会计师道德守则》(专业会计师道德守则)和鉴证准则。本局亦留意到潜在未有遵守会财局条例所载条文的规定个案显著增加。

盼与所有持份者携手引领会计专业向前发展

会计专业的发展有赖所有持份者的共同努力，包括核数师、会计师、社会大众及会财局。彼此之间的共同积极贡献对会计专业的成功至关重要。

鉴于财务领域的深刻变革及面临的新挑战，会财局非常重视终身学习文化，而再培训和提升技能为确保会计专业与时俱进的关键。本报告就主要持份者该如何协助会计专业向前发展提供指引，强调核数师及财务报表编制者在避免失当行为及会计不遵从事宜的责任。本局鼓励各方参考本指引，携手合作推动会计专业向前发展。

各方在维护市场信任及信心方面均扮演着重要角色。本局认为所有持份者在塑造一个稳健且充满活力的会计专业均发挥着关键作用。透过促进合作、持续学习及提高专业知识，可一起造就会计专业的长远成功及诚信。

调查部

	页数
前言	i
第一部分 概览	
I. 导言	1
II. 工作流程	3
III. 主要营运统计数据	7
第二部分 营运表现	
I. 概览	8
II. 营运摘要	8
III. 投诉	11
IV. 财务报表审阅计划	15
V. 调查及查讯	19
第三部分 发现及观察结果	
I. 概览	24
II. 已结案调查的发现	24
III. 来自新展开调查及查讯的观察结果	29
第四部分 为持份者提供指引	
I. 概览	45
II. 为核数师及财务报表编制者提供的指引	47
III. 为公众提供的指引	53
词汇	54

第一部分

概览

I 引言

1. 于**2023/24**财政年度，全球营商环境面对众多挑战。在高利率、通胀压力增加和信贷紧缩的经济环境下，企业受到成本上升、合约和定价条款改变以及信贷风险变化的影响。
2. 经济动荡对于收入确认及资产估值等各方面造成重大财务汇报及审计影响。正当公众对财务报表公信力的信心变得脆弱，确保会计专业坚守专业准则遂变得极为重要。

本局的角色及使命

3. 作为金融监管机构，本局致力通过实施调查及查讯制度，促进会计专业高标准的专业操守，提高财务汇报及审计的质素，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。
4. 调查及查讯职能旨在支持会财局的使命，透过维护财务汇报及审计的完整性加强公众对香港资本市场的信心，及促进会计专业的可持续发展。

本报告的目的

5. 本报告提供：
 - (a) 本局调查及查讯职能的职权范围及权力、工作流程及监督机制概览（**第一部分第II节**），以及主要营运统计数据（**第一部分第III节**）；

- (b) 本局在投诉处理、按财务报表审阅计划主动审阅财务报表、调查及查讯的全年营运表现概览(第二部分)；
 - (c) 从已结案及新开展的调查及查讯个案中识别出有关失当行为及不遵从事宜的主要发现及观察结果概览(第三部分)；及
 - (d) 本局为会计专业提供减低犯上类似失当行为及会计不遵从事宜的风险之指引；本局亦为公众提供协助本局发现失当行为及不遵从事宜的指引(第四部分)。
6. 通过分享本局的发现及观察结果，本局旨在向市场通报重大失当行为及不遵从事宜。相关披露可增强市场对监管和执法过程的信心，使企业和个人承担应有的责任，并起到强而有力的威慑作用，劝阻他人犯上类似的失当行为。
 7. 本局相信这份报告将为金融生态系统内的不同持份者带来见解，并产生正面的涟漪效应。通过强调失当行为和不遵从事宜的后果，积极鼓励行为上的改进，以提高审计质素和财务汇报的标准。这不仅增强了市场对监管系统的信心，亦促进了会计专业的发展，为资本市场带来裨益。
 8. 本局期望审计专业和上市实体财务报表的编制者了解会财局的监管权力和工作流程，及时、全面地配合本局的调查和查讯工作，同时关注本局所识别的审计缺失和会计不遵从事宜，并采取适当的行动防范或监察类似的失当行为和／或不遵从事宜。
 9. 本局也鼓励公众了解会财局的工作和职权范围，提出具质素的投诉，以协助我们有效地监察失当行为和／或不遵从事宜。

II 工作流程

10. 自新监管机制于2022年10月1日实施后，本局拥有以下法定权力：

- (a) 调查公众利益实体核数师及其注册负责人可能触犯的失当行为；
- (b) 调查专业人士(即注册会计师及执业单位)可能触犯的失当行为；及
- (c) 查讯公众利益实体财务报告可能存在不遵从会计规定的事宜。

按相称原则投放资源

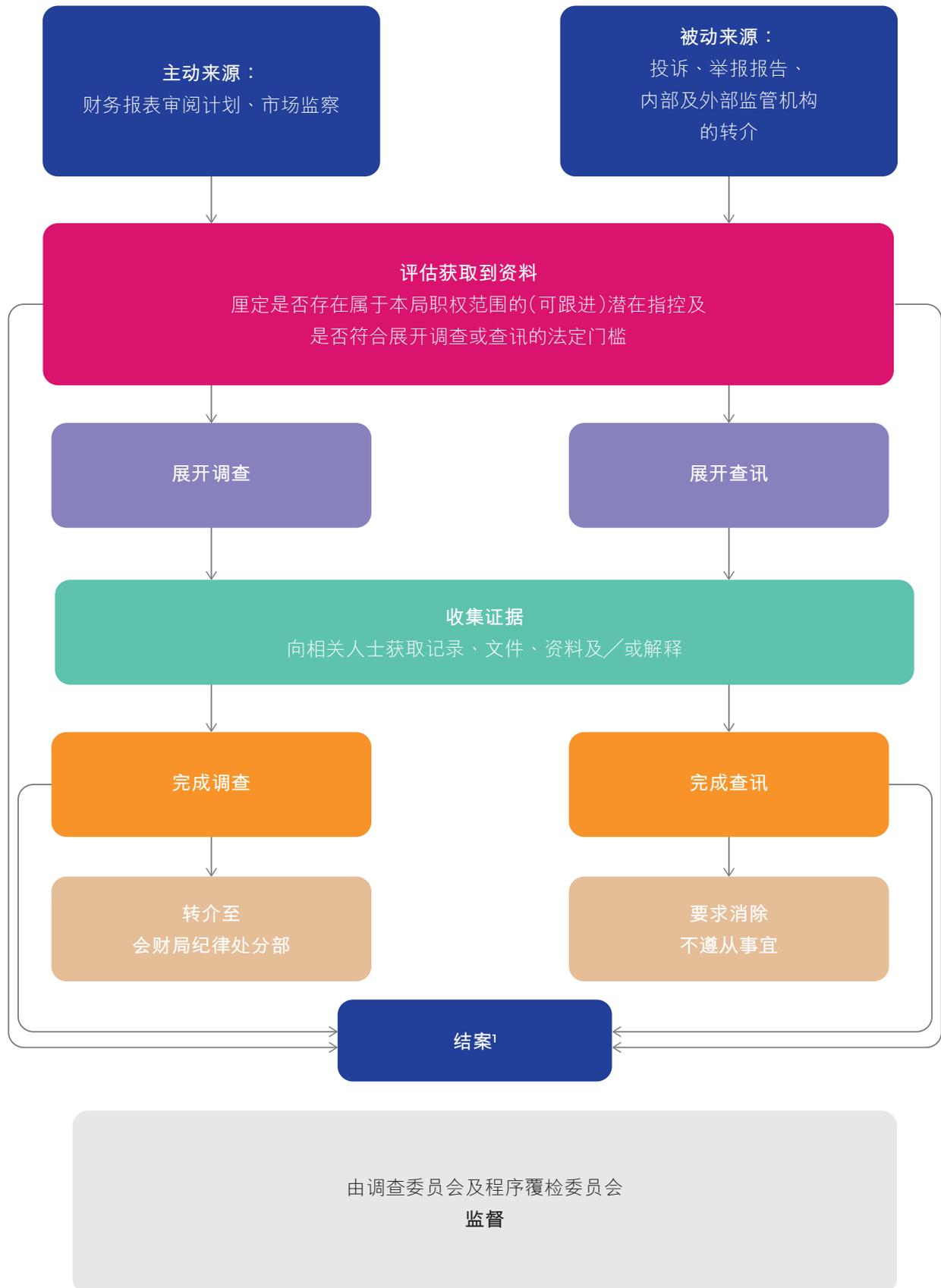
11. 自2022年监管制度获进一步改革后，本局的调查权力扩大至涵盖专业人士，2023/24年度是改革后首个完整年度。本局按相称原则将资源投放在涉及重大公众利益的个案。

12. 我们采取主动和被动相结合的策略，就潜在失当行为及上市实体财务报表中可能存在的会计不遵从事宜收集情报。

- (a) 主动方面，我们进行市场监察，并在财务报表审阅计划下以风险为本的方式来挑选公众利益实体的财务报表进行审阅。我们将资源集于出现重大财务汇报错误陈述和审计不当风险较高的财务报表。
- (b) 被动方面，我们从内部和外部来源接收有关公众利益实体及／或公众利益实体核数师和专业人士的投诉。我们建立了一个高效的流程来处理涉及相对较少公众利益的个案，并将资源优先投放于处理涉及重大公众利益的个案。

13. 在决定是否展开调查和／或查讯时，本局考虑的因素包括投诉事项的严重性、公众利益以及是否有足够证据确立有关指控。性质较轻的指控可能不被跟进。为符合公众利益，本局也可能通过其他行动结案，例如转交其他监管机构／执法机构。
14. 对于正在进行的调查和查讯，本局优先处理备受关注和牵涉较大公众利益的个案。涉及潜在重大失当行为的调查结果将移交予纪律处分部考虑采取纪律处分。对于识别出有重大会计不遵从事宜的查讯，本局则会要求上市实体以指明方式在指明时限内消除不遵从事宜。
15. 以下流程图概括了我们在处理有关潜在失当行为或不遵从事宜的投诉、调查和查讯之流程。

流程概览



¹ 会财局可就结案个案采取其他行动。其他行动可能包括将个案转介至其他适当机构(倘该事项属于其职权范围内)，或向公众利益实体核数师、专业人士及/或公众利益实体发出意见函。

监督

16. 会财局调查委员会及程序覆检委员会负责监督本局的调查及查讯职能。监督工作可确保本局对具体个案作出合理决策，并维护决策过程的程序公正性。
17. 调查委员会由会财局董事会成立，就涉及调查及查讯职能的事宜提供建议，并就投诉处理、财务报表审阅、调查及查讯处理职能的表现进行年度检讨。调查委员会选择已结案个案进行审阅，检视相关流程及覆检个案作出的决策是否合理。
18. 程序覆检委员会作为由香港特别行政区行政长官成立的非法定独立委员会，负责审视个案有否以一致方式处理，以及所有行动和作出的决策是否符合内部程序及指引。
19. 调查委员会及程序覆检委员会在最近进行的覆检中，判定所有其覆检个案均已按内部程序处理。调查委员会亦判定，获选覆检个案的结案决定合理。程序覆检委员会的年报已登载于会财局网站。

III 主要营运统计数据

2023至2024年度主要数字



² 案件包括进行中的调查，本局已向报告中被指名的人士提供调查报告，以给予彼等陈词机会。

第二部分 营运表现

I 概览

1. 本局站在打击专业失当行为及会计不遵从事宜的最前线。本财政年度，本局处理了**261**宗可跟进投诉，主动挑选了**130**份财务报表进行审阅，并处理了**223**宗调查及**45**宗查讯。
2. 本局于本部分概述了营运摘要(第二部分第II节)，回顾了本局在评估投诉方面的工作(第二部分第III节)、在财务报表审阅计划下的财务报表审阅工作(第二部分第IV节)，以及调查及查讯的工作(第二部分第V节)。

II 营运摘要

透过监管合作创造协同效应

3. 在瞬息万变的金融环境中，金融犯罪日趋复杂。该等复杂性往往源于内外勾结，以及利用财务汇报漏洞掩藏非法活动。要将所有罪犯绳之于法，不同司法管辖权的监管机构和执法机构之间的监管合作实属必不可少。
4. 由于金融犯罪经常涉及篡改财务报表，以掩饰非法得益或隐瞒资产挪用，本局作为监管财务报表把关人的机构，成为其他监管机构和执法机构的战略盟友，共同打击该等犯罪。
5. 于年内的协同合作中，
 - (a) 本局首次联同证监会及廉署，针对两间上市公司的怀疑失当行为和企业诈骗，展开三方联合行动。在是次联合行动中，本局有超过**50**名人员参加，共搜查了**16**个处所，当中包括三家公众利益实体核数师的办公室。

与证监会及廉署的三方联合行动



于2023年10月19日有关会财局、廉署与证监会首次采取三方联合行动打击怀疑失当行为及企业诈骗的[新闻稿](#)

- (b) 于2023年7月，本局亦与证监会发布了一份意义重大的**联合声明**。此份声明列出了本局就上市实体作出的贷款、垫付款项、预付款项及类似安排的观察结果，并提醒公司、审计委员会和核数师有关彼等应遵从的操守标准及做法要求。

与证监会的联合声明



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)有关上市发行人作出的贷款、垫付款项、预付款项及类似安排的联合声明

于2023年7月13日与证监会发布的有关上市发行人作出的贷款、垫付款项、预付款项及类似安排的[联合声明](#)

6. 此外，本局通过**共享情报及专业知识**，与本地监管机构和执法机构结成强大联盟。这有助于迅速转介潜在失当行为，促进相关机构交换专业知识和洞见，从而使本局在应对新挑战时更稳健及灵活多变。
7. 监管合作所产生的**协同效应**，让本局遏止专业失当行为及维护财务汇报质素的能力大幅提升，亦有助建立公众对金融市场的信心。在当今复杂的金融环境下，监管合作实属不可或缺，而这将继续是本局的策略重点。

透过精简流程提升效率

8. 因应监管权力扩大后个案量激增，本局按**相称原则**调配资源，集中处理对公众有较大影响的个案。于年内：
 - (a) 本局完善了投诉处理程序，确保资源调配符合公众利益。该措施大幅提升本局效率，有助适时采取适当监管行动；及
 - (b) 我们实施营运优化措施，并加强内部职能之间的合作，以提高调查和查讯的处理效率。通过该等措施，有七宗调查已结案，其中包括五宗公众利益实体个案。另有十宗公众利益实体调查已大致完成。
9. 本局来年的重点工作仍然是提升处理涉及重大公众利益及备受关注个案的效率。

为会计专业带来正面的涟漪效应

10. 自2022年10月1日起，我们移交了12宗已结案的调查予纪律处分部考虑采取纪律处分行动。于本财政年度结束前，五宗个案已进行了全面评估，其中大部分个案对涉事的公众利益实体核数师及专业人士施加了纪律处分。本局监管行动的成果对失当行为发出具阻吓力的讯息，并积极鼓励行为上的改进。
11. 除采取监管行动外，本局亦就失当行为及会计不遵从事宜的重要观察结果与市场沟通，并重新设计2024/25年度的财务报表审阅计划，借此宣扬良好的财务汇报及审计做法。本局采取严谨的监管行动同时宣扬良好行业做法，以双管齐下的方法继续为会计专业带来正面的涟漪效应。

III 投诉

概览

12. 本局鼓励公众人士提出投诉、举报人提出举报，以及其他监管机构／执法机构转介个案，并借此就会计师事务所及注册会计师的潜在失当行为及上市实体财务报表的相关会计不遵从事宜获取宝贵情报。
13. 在收到潜在失当行为或会计不遵从事宜的指控后，本局会评估该指控是否在本局的职权范围之内(即可跟进)。倘指控超出本局的职权范围，本局可指示举报人士向其他相关监管机构举报，或视乎情况将该事宜直接转介予相关监管机构。

14. 每宗可跟进的指控都会经过评估，以决定是否符合展开调查或查讯的法定门槛。考虑的因素包括潜在失当行为／不遵从事宜的严重性、公众利益，以及证据的可用性及充分性。如可跟进的事宜的证据不足以确立有关指控，或相关不合规事宜的性质较轻，本局将会结案，不再采取跟进行动。在适当情况下，亦可能会考虑采取其他跟进行动，例如转介予其他监管机构。
15. 年内，本局处理了**261**宗可跟进投诉，完成了**197**宗个案的评估，包括**133**宗没有展开调查或查讯的已结案个案。余下**64**宗个案仍在评估中。

表1：投诉变动

	公众利益实体及／或 公众利益实体核数师		专业人士		总计	
	2023/24 年度	2022/23 年度	2023/24 年度	2022/23 年度	2023/24 年度	2022/23 年度
年初审阅中的个案	47	68	24	–	71	68
接获的可跟进投诉	78	114	112	71	190	185
已完成的个案 ³	(46)	(85)	(87)	(37)	(133)	(122)
已展开调查及／或查讯的个案	(38)	(50)	(26)	(10)	(64)	(60)
年末审阅中的个案	41	47	23	24	64	71

³ 包括不再采取进一步行动的已结案投诉，或发出意见函或转介予其他部门跟进的结案个案。

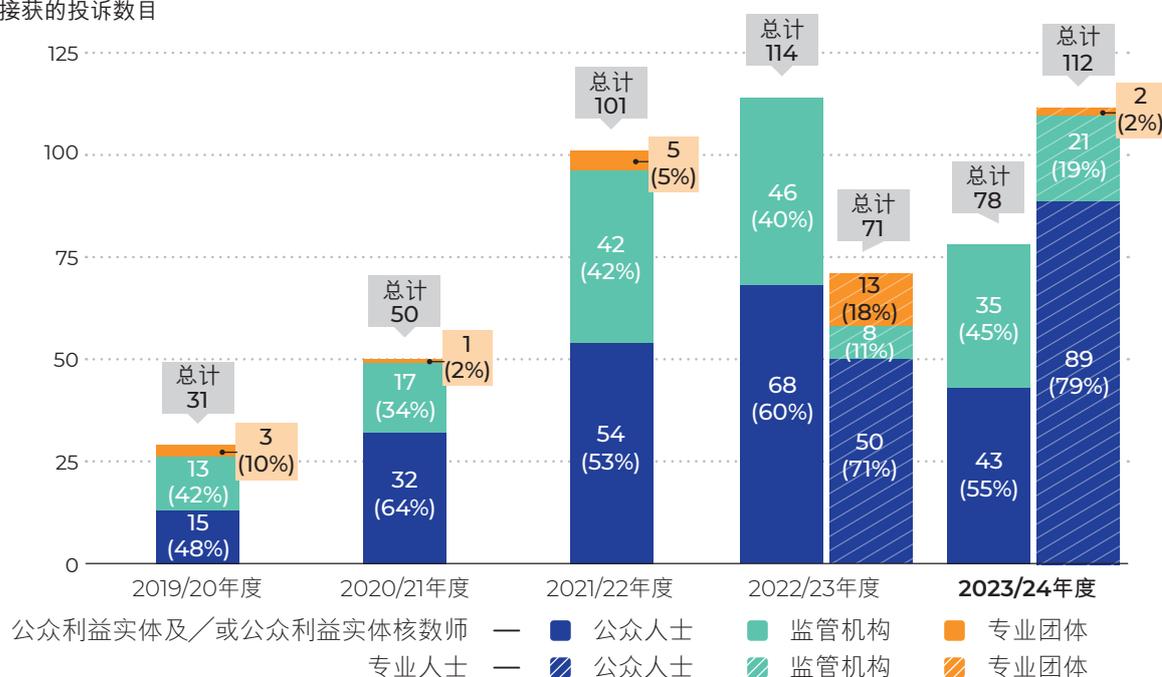
16. 于**2023/24**年度接获的可跟进投诉持续高企（**2023/24**年度：**190**宗；**2022/23**年度：**185**宗）。为应对个案量，本局完善了投诉处理程序。此举大大提高了本局的效率，及有效地处理持续增加的个案。

本局在财务汇报及审计领域的角色

17. 在本年接获有关公众利益实体及专业人士的可跟进投诉中，由监管机构／执法机构转介的个案比例有所增加，分别占**45%**及**19%**，而在**2022/23**年度则分别占**40%**及**11%**。
18. 该等转介个案主要涉及上市实体的会计事宜，以及关注核数师审计工作的充分性。相关个案转介至本局是因为本局**有权对潜在失当行为或不遵从事宜采取适当监管行动**。

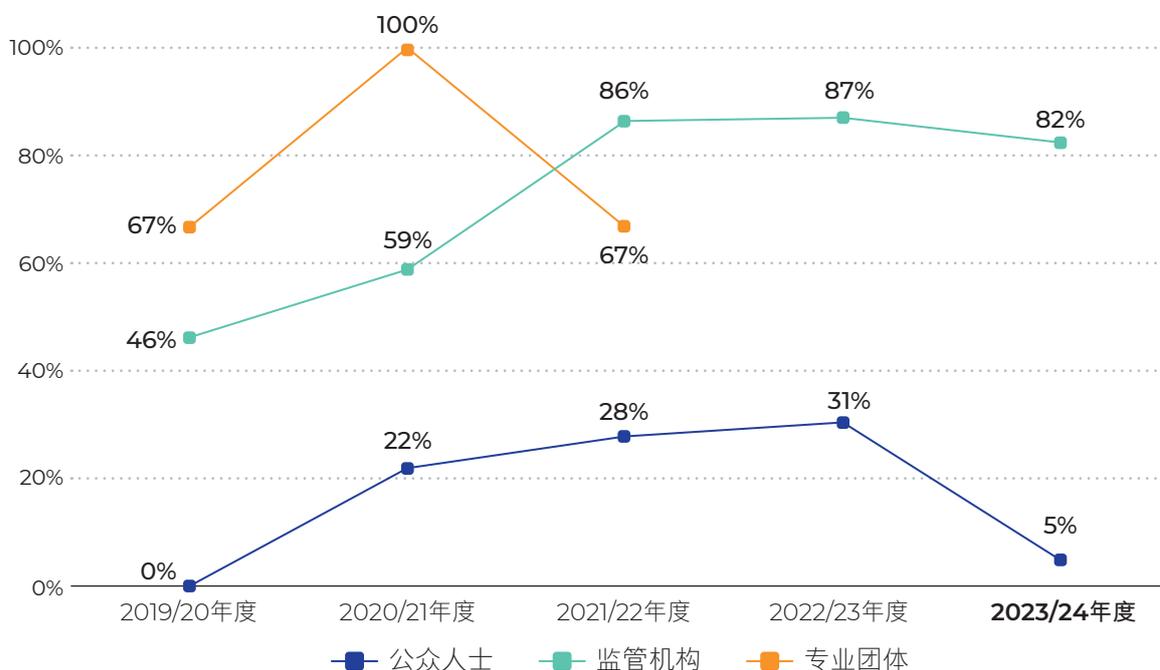
图表1：接获的投诉来源

接获的投诉数目

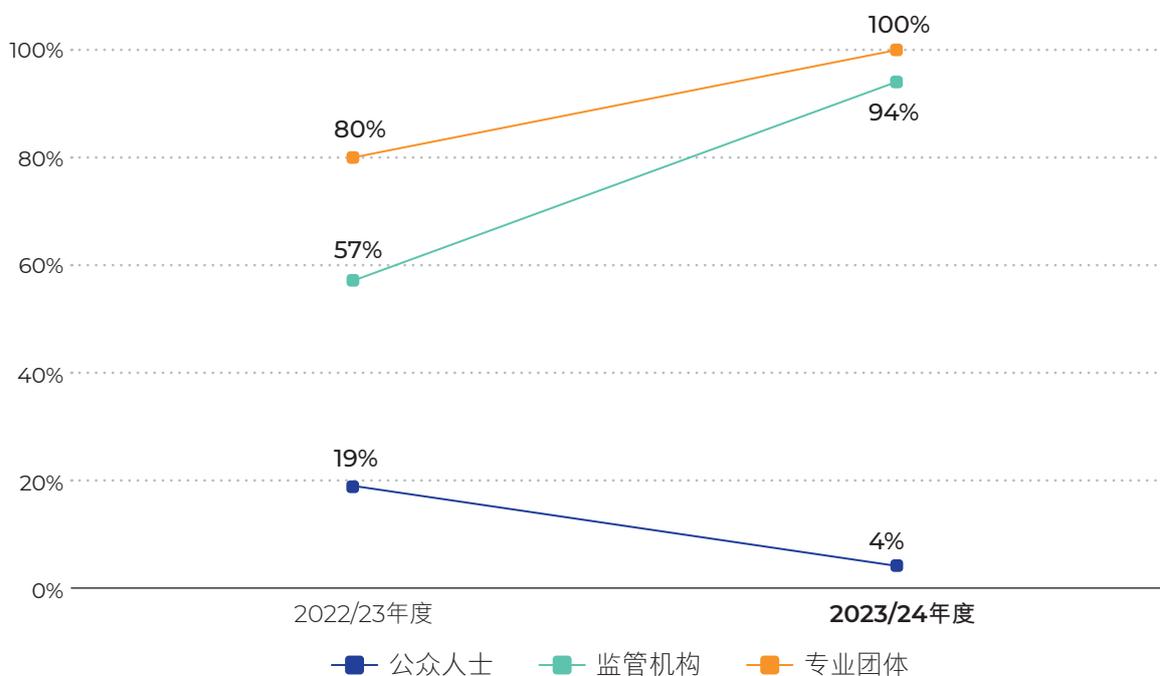


19. 值得注意的是，大多数由监管机构／执法机构转介的个案经评估后都会展开调查及／或查讯。就有关公众利益实体及专业人士的投诉而言，相关转介个案展开调查及／或查讯的比率均超过**80%**。
20. 展开调查及／或查讯的高比率反映本局与相关机构的合作不限于个案转介。在情报共享的情况下，监管机构转介个案通常有更充份的证据确立有关指控，从而让本局更有效地侦查潜在失当行为／会计不遵从事宜。

图表 2：就公众利益实体核数师展开调查及／或查讯的比率(按投诉来源划分)



图表 3：就专业人士展开调查及／或查讯的比率(按投诉来源划分)



高质素投诉促进高效行动

21. 多年来，从公众人士及其他监管机构／执法机构等外部来源接获的可跟进投诉显著增加，显示彼等**对本局监督**会计专业操守及公众利益实体财务汇报质素的**信心不断增强**。
22. 与监管机构／执法机构转介的个案相比，就公众人士提出的投诉而展开调查及／或查讯的比率较低，主要由于举报人没有提供明确的指控和足够的证据。
23. 尽管本局欢迎公众人士持续向本局传达彼等关注的问题，但本局只能跟进**具有明确指控和证据**的投诉。这使本局能够对**潜在失当行为和不遵从事宜**采取有效的**监管行动**。本局鼓励有意向本局提出投诉的人士参考第四部分第III节，该节就如何提交指控及资料以供本局审视及评估提供有用指引。

IV 财务报表审阅计划

概览

24. 在采取被动的方法以获取潜在失当行为及会计不遵从事宜的情报的同时，本局亦采取主动的方法监察财务汇报及审计的质素。
25. 作为市场监察活动的一部分，本局的财务报表审阅计划为一项非法定举措，旨在通过审阅公众利益实体的财务报表，侦测潜在失当行为／不遵从事宜。审阅范围着重于评估财务报表有否遵从财务汇报准则、审计及鉴证准则以及其他相关财务汇报指引。
26. 本局采用以风险为本的方法筛选财务报表作审阅，每年检视和制定相关标准，并根据经济及监管环境的后续变动而作出更新。

27. 下表载列2023/24及2022/23年度审阅周期所采用的筛选标准。

表2：筛选财务报表作审阅的标准

筛选标准	2023/24年度	2022/23年度
首次参与公众利益实体审计项目的核数师	✓	✓
核数师因未解决的审计事宜而辞任，且继任核数师发表无保留意见	✓	✓
须要重大判断及估计的公允价值计量和金融工具的披露	✓	✗
资产减值评估	✓	✗
核数师仓促辞任	✓	✓
市场事件，例如传媒报道或公告	✓	✓
非无保留审计意见	✓	✓
新业务/业务活动、财务状况及业绩发生重大变动	✓	✓
因会计政策变动或采纳新订财务汇报准则以外的原因而作出过往年度调整	✓	✓
特定行业	✗	✓

审阅

28. 于年内，本局筛选了130份财务报表作审阅，并展开了七宗调查及两宗查讯。

29. 于2023/24年度审阅周期，本局引入了两项新标准，即(i)须要重大判断及估计的公允价值计量和金融工具的披露；及(ii)资产减值评估，针对与财务报告编制者须要作出重大管理层判断和估计相关的常见财务汇报风险。

30. 本局亦继续使用各种标准进行筛选，包括但不限于：

- (a) 为更正过往期间错误而作出调整的财务报表，这可能显示过往期间财务报表中可能存在错误陈述及／或于过往期间作出的审计意见可能不恰当；及
- (b) 核数师仓促辞任，因新任核数师只能在有限的时间内计划和开展适当的审计工作，审计质素可能会受到影响。

31. 在审阅存在核数师仓促辞任问题的公司的财务报表时，本局特别关注是否有任何潜在审计缺失，以及新任核数师就离任核数师识别出的未解决审计事宜所执行的程序。

本局建议核数师、公司董事和审计委员会参考本局发布的[有关核数师变动的后续公开信](#)，以了解本局就核数师变动对上述各方的期望。

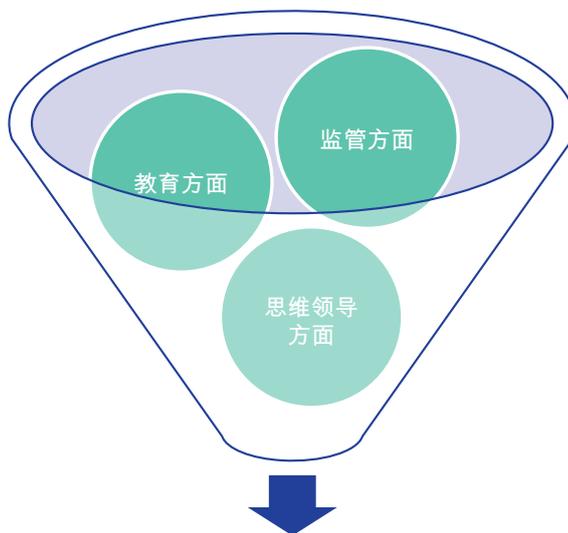
32. **欺诈性金融交易及汇报**是本局今年于财务报表审阅计划得出的其中一个重要观察，发现的问题涉及收入操纵、关联方交易以及可疑预付款项、按金和垫付款项。

本局强烈鼓励核数师、公司董事和审计委员会参考本局与证监会发布的关于可疑贷款的[联合声明](#)，以了解本局就彼等应对潜在欺诈风险的期望。

重新设计财务报表审阅计划

33. 在当今复杂的商业环境中，会计专业，尤其是资源相对有限的小型会计师事务所，在识别良好的财务汇报和审计做法方面可能会遇到挑战。

34. 作为会计专业的监管机构，本局相信教育在提升财务汇报和审计质素方面的作用。于年内，本局重新设计了财务报表审阅计划。除了识别潜在失当行为／不遵从事宜的现有职能外，本局加入了「教育」及「思维领导」元素，前者旨在宣扬良好的财务汇报做法，而后者旨在引领持份者转化心态及行为。



重新设计的财务报表审阅计划

35. 在重新设计的财务报表审阅计划下，财务报表的筛选结合了以风险为本及以主题导向的两种方法。

- (a) **以风险为本的方法**：被选中的财务报表乃根据一套特定风险标准进行筛选，旨在找出公众利益实体的潜在会计不遵从事宜及／或公众利益实体核数师的失当行为。每年将检视风险标准以应对市况及专业标准的变动。
- (b) **以主题导向的方法**：被纳入恒生指数成份股的上市实体财务报表将会被选作审阅，主要着重于识别财务报表呈列及披露的良好做法。

以主题导向的审阅工作将检视与新兴趋势或问题相应的特定范畴，并将本局的主要观察结果及识别出的良好做法与市场分享。

36. 重新设计的财务报表审阅计划将自 **2024/25** 年度审阅周期起生效。双管齐下的方法提供良好财务汇报做法的指引，并持续监控潜在失当行为／会计不遵从事宜。本局期望重新设计的财务报表审阅计划能为会计专业带来宝贵见解，以推动会计专业将最佳做法融入其工作中。

V 调查及查讯

概览

37. 如有表面证据显示公众利益实体核数师及专业人士可能有失当行为或上市实体的财务报告中可能存在会计不遵从事宜，本局将开展调查或查讯。
38. 当开展调查或查讯时，本局将通知公众利益实体核数师、专业人士及／或有关上市实体，开始证据收集程序，并根据会财局条例发布要求。
39. 调查员可要求指明人士交出记录及文件、就调查及／或查讯的事宜给予解释或提供资料，并提供与调查有关的一切其他协助。倘调查涉及公众利益实体核数师，调查员可要求相关人士当面回答调查员的问题。
40. 我们会根据收集到的证据仔细调查潜在失当行为及／或会计不遵从事宜。可能需要采取纪律处分的调查结果会转介予本局纪律处分部。对于查讯个案，上市实体可能会被要求以指明方式在指明时限内消除不遵从事宜。

41. 下图描述了整个调查及查讯流程：



我们的进展

42. 于2023/24年度，本局共处理了223宗调查，包括146宗自过往期间结转及77宗于年内展开的调查。在新展开的调查中，46宗是针对公众利益实体核数师展开(2022/23年度：60宗)，减幅为23%，而31宗是针对专业人士(2022/23年度：12宗)展开，增幅为158%。有关专业人士的调查大幅增加，反映本局扩大职权范围后的全年运作情况。
43. 我们于本年度为七宗调查结案，包括五宗与公众利益实体核数师有关的个案及两宗与专业人士有关的个案。其中六宗个案已移交予本局纪律处分部考虑采取适当的纪律处分行动。余下一宗个案在向有关公众利益实体核数师发出合规意见函后结案。
44. 在查讯方面，处理的个案数目增至45宗，包括31宗自过往年度结转及14宗新展开的个案。该增加乃由于本局与其他金融监管机构的策略性合作所致，其中本年度新展开的查讯有43%源自其他监管机构的转介个案。
45. 下表载列本局调查及查讯年内的营运情况。

表3：调查及查讯的变动

	调查				查讯	
	公众利益实体核数师		专业人士		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
年初进行中的个案	139	82	7	-	31	16
年内展开的个案	46	60	31	12	14	17
年内处理的个案	185	142	38	12	45	33
已完成的个案	(5)	(3)	(2)	(5)	-	(2)
年末进行中的个案	180	139	36	7	45	31

我们的举措

46. 本局深知适时采取监管及纪律处分的重要性。此举可保障公众利益以及接受调查／查讯人士的利益。为提高效率，本局已采取营运优化措施，其中包括：

(a) **优先资源运用**：优先投放资源处理涉及重大公众利益、备受关注及积压的个案。

(b) **按相称原则处理**：根据个案的严重性及复杂性分配资源。因应不遵从事宜／失当行为引致损害风险的程度，采取相称的监管行动。

(c) **专队跟进**：按团队成员的专业知识建立若干专责团队以处理涉及相类似的指控或事项的个案，在履行职能时运筹帷幄。

(d) **提高证据收集程序的效率**：

(i) 制定并执行标准化的证据收集与文件记录规范，以确保一致性与可靠性；

(ii) 采取更稳健的政策，以管理有关人士就本局向其提出有关调查／查讯的要求所作的延期遵从相关要求的请求；及

(iii) 促进与内部部门和外部相关机构的合作，以加强证据收集程序。

47. 上述措施已随即带来重大进展。在本年度完结后，有三宗调查已经结案，同时有九宗调查已大致完成。本局将继续高效率且有效地履行本局之职责。

合规带来有效的监管成果

48. 公平、严谨及以事实为基础的监管成果有赖于及时和有效的合规行为。在证据收集过程中，本局会向相关人士发出收集证据的要求，收到要求的人士会被给予合理时限遵从要求。
49. 为提高证据收集程序的效率，本局采取更完善的政策来处理延期遵从有关要求的请求。相关请求仅在合理理由、适时提出及能展示在提交请求前为在原定期限遵从要求已作出重大努力的情况下，本局才会批准。
50. 收到本局要求的人士应在收到要求后立即进行详细的规划，一旦意识到无法在期限前达成要求，应立即通知本局并提供理由。收到本局要求的人士务请注意，其负有与本局充分合作的法律义务及公民责任。

第三部分

发现及观察结果

I 概览

1. 本部分重点讲述 (i) 于年内已结案并转介予纪律处分部或已结案且采取其他进一步行动的调查个案所发现的主要失当行为；及 (ii) 本局对年内新展开调查及／或查讯的个案中发现的潜在失当行为或会计不遵从事宜的观察结果。
2. 本局透过本部份的分享传达对会计专业的期望，提醒业界避免犯上相关失当行为，并警惕市场关注本年度浮现的不遵从隐忧或趋势。

II 已结案调查的发现

3. 本年度已结案调查显示，部分公众利益实体核数师未能勤勉尽职行事及保持应有的谨慎态度，或未能行使适当的专业判断及维持专业怀疑态度。本局亦发现公众利益实体核数师及专业人士违反相关法律及法规的情况。

未能勤勉尽职行事及保持应有的专业谨慎态度



发现

4. 已结案调查的其中一项主要发现为核数师**未能勤勉尽职行事及保持应有的专业谨慎态度**。在两宗公众利益实体调查中，本局发现涉事的公众利益实体核数师在执行若干主要审计程序时均未有保持应有的谨慎态度。

5. 在一宗个案中，本局发现一间公众利益实体核数师及一名项目合伙人所签署的核数师报告中，遗漏了《香港审计准则第700号(经修订)就财务报表形成意见及报告》及《香港审计准则第705号(经修订)在独立核数师报告中发表非无保留意见》所规定的若干资料及字眼。这些遗漏虽然是印刷过程失误所致，但涉事的公众利益实体核数师及项目合伙人在签署报告前，应勤勉尽职地核实广受公众倚赖的核数师报告。
6. 在另一宗个案中，一间公众利益实体核数师未能发现接受其审计的公众利益实体客户连续三年在没有可供分派溢利的情况下分派股息，违反了《公司条例》(公司条例)。该公众利益实体有否不遵守公司条例对公众利益实体核数师而言应是显而易见的，若未能发现有关情况，公众利益实体核数师可能已违反《香港审计准则第250号(澄清)财务报表审计中对法律法规的考虑》。倘公众利益实体核数师勤勉尽职行事，该公众利益实体应可提早纠正其不遵从事宜。



提醒核数师的事项

7. 审计旨在提高财务报表的公信力。本局期望核数师能发挥专业精神，按照适用的专业准则、法律及法规勤勉尽职行事。
8. 会计师事务所及项目合伙人应采取积极措施，确保其员工在执行审计期间恪守专业准则的相关要求。例如：
 - (a) 会计师事务所应将勤勉尽职行事和应有的谨慎态度融入日常运作，作为公司文化和质素管理系统的基本元素；及
 - (b) 项目合伙人应创造一个重视勤勉尽职行事及应有谨慎的工作环境，在工作分配上确保所执行的审计工作获得有效监督和审查，并树立良好的公司文化，让项目团队成员能无惧报复安心提出关注的问题。

9. 项目团队，尤其是项目合伙人，务须遵循专业会计师道德守则保持专业能力及应有的谨慎态度。项目合伙人亦应参照《香港审计准则第220号(经修订)对财务报表审计实施的质量控制》，以了解项目合伙人对财务报表审计的责任。



缺乏勤勉尽职和谨慎态度的会计师事务所，就如同在流沙上筑起的城堡，每走一步都有可能使其信誉尽失。

未能行使专业判断及维持专业怀疑态度



发现

10. 《香港审计准则第200号独立核数师的总体目标和按照香港审计准则执行审计工作》规定，核数师在规划及执行财务报表审计工作时，须行使专业判断及保持专业的怀疑态度，并留意可能令财务报表出现重大错误陈述的情况。未能行使专业判断及保持专业的怀疑态度，一直是经常受到关注的领域。
11. 本局发现一间公众利益实体核数师，未能**注意到有与管理层就公司服务特许权协议评估相互矛盾的审计证据**。管理层评估其服务特许权协议并不属于《香港(国际财务报告解释委员会)解释公告第12号服务特许权协议》的范围，并将相关的基础设施确认为公司的固定资产，但相关协议及法律意见显示并非如此。尽管存在相互矛盾的证据，该公众利益实体核数师仍在未对管理层的评估提出批判质疑下同意管理层的观点。
12. 由于该核数师未能**(i)** 对管理层的评估提出批判质疑；及**(ii)** 就评估服务特许权协议会计处理的适当性行使专业判断，导致财务报表由于该管理层的错误观点出现重大错误却未能及时发现及纠正。



提醒核数师的事项

13. 核数师务须彻底审视所取得的审计证据是否与管理层的评估不一致。当存在相互矛盾的证据时，核数师应要求管理层进一步澄清，并从独立来源取得信息，且不应仅依赖管理层的评估而不进行批判性评估。
14. 目前经济下行可能迫使管理层为了粉饰财务业绩而采取进取的财务汇报方法，例如使用不合理的会计估计。核数师务须提高专业怀疑态度，加紧行使专业判断，**尤应注意深受管理层判断影响的范畴**，例如复杂交易的会计处理，或就资产减值评估使用的会计估计及假设。



管理层的判断越是迷雾重重，怀疑的光芒就要越发明亮。

不遵从法律及法规



发现

15. 本局在若干年内结案的调查中发现公众利益实体核数师及专业人士不遵守相关法律法规，情况令人担忧。当中多个执业单位未有遵从会财局条例，或会财局根据会财局条例发出的要求，示例包括：
 - (a) 执业单位未能于指定时限内完成纠正措施，以改正会财局于查察中发现的缺失；及
 - (b) 执业单位未能按会财局要求提交文件，让会财局执行其监管职能。

- 16. 执业单位就其不遵守规定所提出的理由，例如「工作繁重」或「行政人员对信函处理不当」，于任何情况下均不可接受。由此可见，涉事执业单位内各级人员均缺乏遵守相关法律法规的基本意识。
- 17. 这种基本合规意识的缺失同时削弱了执业单位的审计工作质素，正如本部分第6段所述，本局调查发现由于项目合伙人的疏忽，导致其连续三年均未发现公众利益实体不遵从公司条例。

 提醒核数师的事项

- 18. 市场要稳健运行且蓬勃发展，所有参与者及持份者必须时刻谨守法律法规。一个专业、守法和受积极监管的市场，永远对市场参与者有吸引力。市场纪律可促进会计专业的可持续发展，而不论是会财局还是会计专业人员，都在维护市场纪律上扮演着重要角色。
- 19. 遵法守规是所有专业会计人员的基本责任。专业会计人员必须充分理解并时刻谨守相关法律法规。会财局视不遵从法律法规为严重问题，并明确谴责任何怠忽遵守法律法规的苟且态度。本局将毫不犹豫地采取严厉的执法行动，追究事务所及其员工的责任。
- 20. 本局期望执业单位能将遵法守规的精神融入公司文化。执业单位应不分行政或专业员工，让全体员工抱有务须谨守法规的心态。

播下合规文化的种子，收获持续发展的果实。



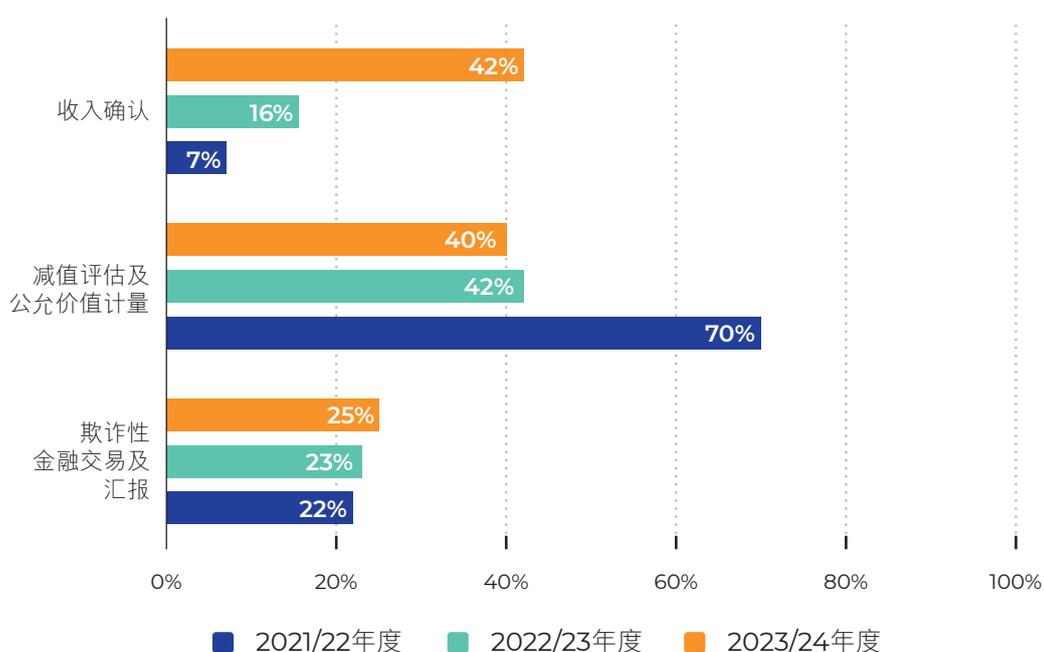
III 来自新展开调查及查讯的观察结果

21. 本局于本年度，就投诉、转介或财务报表审阅计划下的财务报表审阅，展开了**77宗**调查及**14宗**查讯。本局从该等新开展的调查及查讯中观察到若干新趋势及问题，本局希望核数师、上市实体董事及管理层以及财务报表编制者注意该等趋势及问题，从而改善日后的合规情况。

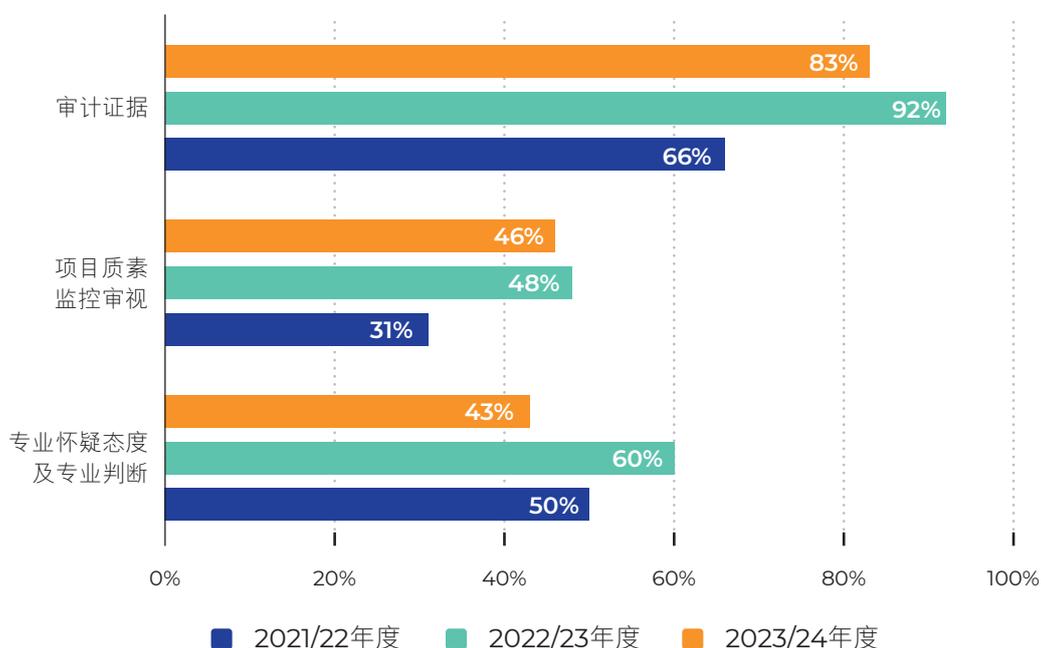
A. 有关公众利益实体项目的观察结果

22. 下图重点列出年内新展开的**46宗**调查及**14宗**查讯中观察到的潜在会计不遵从事宜及失当行为的主要范畴。

图表4：潜在会计不遵从事宜的主要范畴



图表5：公众利益实体核数师潜在失当行为的主要范畴



23. 在新开展的个案中，所发现潜在会计不遵从事宜的主要范畴仍然是收入确认、减值评估及公允价值计量、欺诈性金融交易及汇报(三大潜在会计不遵从事宜)。有关收入确认的个案由2022/23年度的16%激增至2023/24年度的42%，增幅超过与减值评估及公允价值计量有关的个案。
24. 在公众利益实体核数师的潜在失当行为中，未能(i)获取充份适当的审计证据；(ii)妥善执行项目质素监控审视；及(iii)行使专业判断及保持专业怀疑态度，仍然是最受关注的三大问题。为提升财务汇报及审计质素，本局总结了从三大潜在会计不遵从事宜的相关个案中观察到的问题，以提醒核数师日后应注意的事项。
25. 除上述情况外，于年内展开涉及公众利益实体核数师的调查中，与核数师仓促请辞有关的个案占20%以上，本局亦重点载述了从该等个案中观察到的问题。

收入确认



会计事宜

26. 由于合约条款会产生不同履约责任，收入确认可能甚为复杂。实体应于识别其与客户的合约后，根据《香港财务汇报准则第15号客户合约的收入》(香港财务汇报准则第15号)的规定，将合约中的**履约责任**识别为 (i) 一项特定货物或服务或 (ii) 一系列特定货物及服务。
27. 履约责任厘订不当将对实体的整个收入确认过程造成不利影响，包括交易价格分配及履约责任的履行。当合约涉及多项承诺时，此等问题更为影响深远，例如软件开发商为其客户提供一站式服务，包括以套餐价格开发订制的系统、售后客户支援、维护及保养。
28. 在一宗个案中，一名软件开发商在交付系统时全额确认收入，而未有考虑售后客户支援、维修保养的相关履约责任，使其确认收入金额和时点的准确性令人质疑。因此，本局建议财务报表编制者如有疑问，应立即与合适的专家讨论与复杂合约中的履约责任相关的识别问题。
29. 另一方面，实体在**衡量其履约责任的完成进度**时亦存在问题，特别是建筑业界的管理层如何使用测量师出具的进度报告来认证施工进度。倘测量工作的时点与年结日不一致，测量结果能否如实反映实体履约责任的完成进度将颇成疑问。
30. 香港财务汇报准则第15号就如何计量实体完成履约责任的进度列出了详细指引。



提醒核数师的事项

31. 核数师应彻底向管理层了解合约安排，并评估相关风险及设计适当的审计程序，以：
- (a) 取得可证明相关履约责任已完成的**适当**凭证，例如经客户同意及签署的最终验收单。
 - (b) 确保审计证据**充分**涵盖相关报告期间。在年结日之前执行的认证工作可能需要额外的审计程序。对于依赖经认证的进度报告作为支持工程进度的主要审计证据的建筑业务，核数师应告知管理层执行认证工作的时点可能带来的影响。
 - (c) 保持**专业怀疑态度**，并注意所取得的审计证据之间的任何矛盾之处，例如收入已完全确认，但仍有大量工作尚未完成的情况。

该等履约责任的识别及达成的问题**并非**针对某行业，是与所有应用香港财务汇报准则第15号的实体息息相关。



减值评估及公允价值计量



会计事宜

32. 《香港会计准则第**36**号资产减值》(香港会计准则第**36**号)适用于所有非金融资产(明文排除在外的资产除外)，因此减值评估是许多财务报表编制者非常熟悉的议题。
33. 其中一个观察到的常见问题是与预算或预测所使用的**预测期长短**有关。管理层可能认为超过五年的预测期是合理的。然而，根据香港会计准则第**36**号，除非管理层能以过往经验证明彼等有能力就更长期间进行准确的预测(一般无法做到)，否则现金流预测期的上限为五年。
34. 另一个观察到的问题与**金融资产及负债的公允价值计量**有关。根据《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)，公允价值的定义为「市场参与者于计量日期在主要市场(或最有利市场)发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格」。部分实体声称不遵从香港财务汇报准则第**13**号有关公允价值计量的规定，原因为：
- (a) 相关资产／负债并无重大变化或发展；或
 - (b) 由于持有少数股权，若干投资缺乏最新财务资料(此乃用于计量公允价值之重大不可观察输入数据之一)。
35. 然而，第**34**段的解释并不能证明使用历史价值来代表金融工具当时的公允价值是合理的，尤其是考虑到新冠疫情在过去数年全球经济环境造成的不利影响，管理层应有健全的内部监控措施，以监察投资组合，并在相关计量日期使用一致的方法进行估值。



提醒核数师的事项

36. 核数师经常会收到管理层的预测或预算，或者其专家编制的估值报告，核数师应通过以下方式对该等材料进行严格评估：

- (a) 质疑所采用的参数及假设，可透过比较历史数据、比较同业公司的指标，以及评估管理层为同等或更长预测期的预测能力以作回顾性审查；
- (b) 考虑专家的能力、实力及客观性，包括其专业资格、工作经验、技术专长，以及可能损害专家客观性的因素，如对费用的依赖及与管理层的长期业务关系；及
- (c) 评估专家工作的适当性，包括专家报告的目的及专家报告编制时所依据的资料来源。

证据指事实，而不是管理层或其专家一面之词。

视而不见，则错误一无所见；时刻存疑，则烦恼迎刃而解。



项目质素监控审视

37. 本局注意到，项目质素监控审视员可能未有适当执行项目质素监控审视的情况，即项目质素监控审视员未能在审计报告发布前对项目团队所作出的重大判断及其得出的结论进行客观评估。

38. 在审计项目期间适时进行项目质素监控审视，有助项目团队适时圆满解决项目质素监控审视员提出的事项。在整个审计项目过程中，项目团队与项目质素监控审视员之间的频繁沟通也有助于促进有效、及时的项目质素监控审视。
39. 项目合伙人应与项目质素监控审视员合作，讨论在项目规划、执行和报告过程中的重大事项和所作判断。
40. 本局提醒项目质素监控审视员应审阅与项目团队所作重大判断相关的项目文件纪录，并评估：
- (a) 作出该等重大判断的依据；
 - (b) 项目文件纪录是否支持所得出的结论；及
 - (c) 得出的结论是否适当。



优质审计审视的需求增长与所涉及的判断成正比。项目合伙人及项目质素监控审视员为审计质素的主要把关人，在维护审计流程的诚信及可靠性方面发挥着重要作用。

欺诈性金融交易及汇报



会计事宜

41. 欺诈对财务报表具有广泛影响，往往不局限于任何具体财务项目。新开展个案中与欺诈有关的潜在会计不遵从事宜包括**(i) 财务担保及／或或然负债的确认及披露**，及**(ii) 透过篡改会计记录隐瞒可疑的预付款项、按金和垫付款项**。
42. 管理层的首要责任是营造适当的监控环境并维持内部监控政策及程序，以保障公司资产、防范及发现欺诈和失误，确保公司财务报告的准确性。该等内部监控亦须确保公司符合所有适用法律法规。
43. 上市公司的审计委员会作为管治流程的基石之一，在监督公司实施有效的内部监控和风险管理方面亦发挥着重要作用，可提高发现具体业务及财务汇报风险的可能性。



提醒核数师的事项

44. 尽管防范及发现欺诈事宜的责任主要由治理层及管理层承担，惟核数师亦须负责合理确保财务报表整体不存在由于欺诈或失误而导致的重大错误陈述。核数师应当设计及执行程序以识别及评估因欺诈而导致重大错误陈述的风险，并应对在审计期间发现的欺诈及潜在欺诈事项。
45. 管理层能以不可预测的方式凌驾于监控之上，从而篡改会计记录进行欺诈行为，此体现了管理层的独特地位可带来重大风险。核数师应设计及执行应对管理层凌驾于监控之上风险的程序，例如执行会计分录测试，以识别正常业务过程以外的交易或与用作掩饰资产挪用或虚增利润相关的未经授权会计分录。

46. 其中一个关于会计分录测试的常见但基本的观察结果是，核数师未能评估用于会计分录测试的数据完整性。缺乏此评估可能有损测试结果的可靠性，削弱结论的可信性，最终不能达到测试目的。
47. 至关重要的一点是，作为优质财务汇报的把关人，核数师在审计过程中应保持怀疑的态度，并关注可疑情况，例如相互矛盾的审计证据和表明可能存在欺诈事宜的情况。
48. 上述列出的事项并非详尽无遗，核数师应经常参考《香港审计准则第240号财务报表审计中与舞弊相关的责任》，以获得全面指引。



核数师的责任在于把关而非搜捕，然而，只要保持怀疑态度和健全的审计程序，就有机会揭露和打击管理层的欺诈行为。

核数师仓促请辞



影响

49. 年内本局就核数师仓促请辞，开展了11宗调查及查讯个案。该等公司通常将核数师仓促请辞归咎于审计费用上的分歧，或表示为了良好企业管治而替换核数师。然而，会财局怀疑该等解释只是托词，旨在掩饰请辞的真正原因。倘引致核数师请辞的关键信息被隐瞒，将限制其他市场参与者的信息流，有损资本市场信誉。

50. 本局注意到，部分上市实体能够在短时间内公布经审计业绩，这似乎与审计的复杂性不相称。新任核数师面临紧迫的时间限制，反映审计项目可能未经深思熟虑及周密计划，为审计质素带来风险。
51. 本局从年内展开调查的个案观察到，新任核数师在承接新业务及审计规划方面通常表现不佳，尤其是对于被离任核数师认定为未解决审计事宜的范畴。新任核数师由于是在仓促情况下获委聘，似乎亦难以调配适当资源来完成审计工作。



52. 本局对**离任核数师**的期望包括：

- (a) 于辞任函中列出导致辞任的确切情况，包括所有分歧的性质及重要性；
- (b) 评估辞任函中报告的事项是否已提请持份者注意；及
- (c) 当被新任核数师接洽时，通过专业许可信及时披露未解决事项，其详细程度应与辞任函相同。



53. 本局期望**新任核数师**能够全面了解并分析导致离任核数师辞任的情况对审计的影响。承接新客户项目之前，新任核数师应：



- (a) 评估导致离任核数师辞任的情况对审计的影响，并审慎评估该等事项是否反映可能存在任何管理层诚信问题，从而可能影响其接受成为新任核数师的决定；
- (b) 审慎评估其执行高质素审计的能力及实力，考虑与客户规模及业务复杂性相称的技能、行业专长、时间及资源等因素；以及对相关监管及汇报要求的了解；
- (c) 倘彼等拟依靠组成部分核数师来执行相当大部分的审计，则评估彼等是否能够确保组成部分核数师遵从集团审计适用的专业准则及监管要求，并在必要时参与组成部分核数师的工作以获取充份适当的审计证据；
- (d) 即使在时间紧迫情况下亦要在审计过程中保持专业怀疑态度；及
- (e) 坚持审计质素，不因建议收费水平而作出妥协。

54. 自本局于2022年在公开信表示对核数师变动的关注以来，本局在各上市实体的公告中观察到有显著的改善，如核数师仓促更换的报告数量大幅减少，以及核数师辞任详情的披露质素有所提高。

55. 尽管成果鼓舞人心，本局提醒上市实体审计委员会继续履行其责任，监察有关上市实体财务报表的审计过程是否有效。在更换核数师的情况下，本局期望：

- (a) 上市实体审计委员会应继续在企业管治中发挥重要作用，且彼等应促使上市实体确保有关更换核数师的公告资讯详实，无任何含糊不清之处；及
- (b) 会计师事务所应根据相关专业准则制定客户及项目承接程序及政策，并制定定期审视计划，以确保妥善遵守该等既定政策及程序。

隐瞒辞任真相导致资讯不对称，有损市场诚信，而时间紧迫则导致审计规划不完善，从而使审计质素不尽人意。

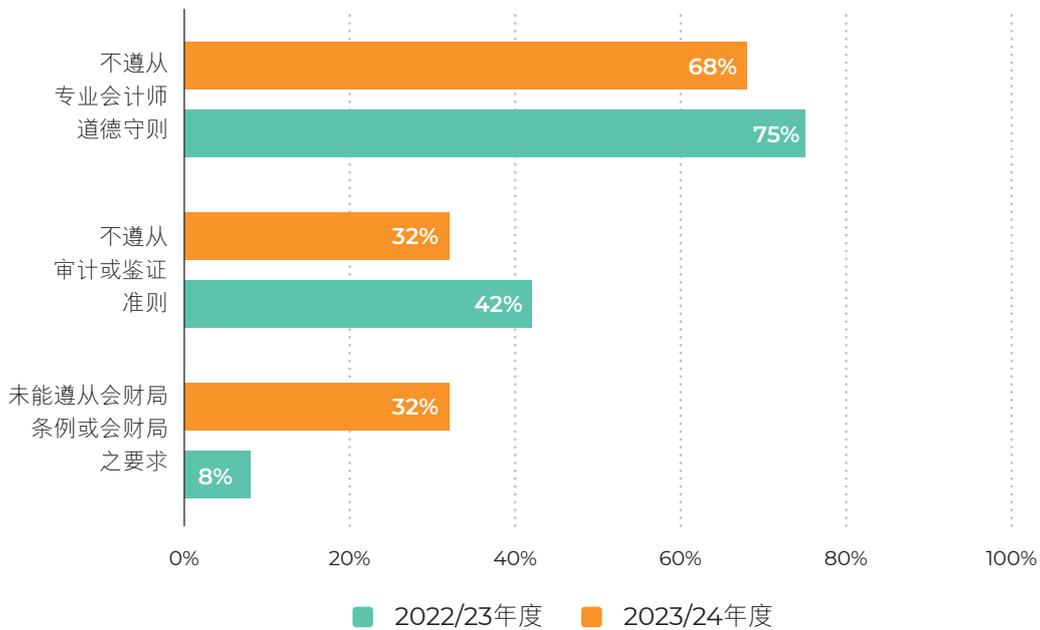
上市发行人、离任及新任核数师应合力解决问题，并避免问题日后再次发生。



B. 有关专业人士之观察结果

56. 下图显示年内针对专业人士新展开的31宗调查中潜在失当行为的主要范畴。

图表6：潜在失当行为的主要范畴 — 专业人士



57. 最主要的潜在失当行为仍是不遵从专业会计师道德守则以及审计及鉴证准则。有关可能未能遵从会财局条例或会财局之要求的个案亦显著增加，占年内新展开调查的32%（2022/23年度：8%）。

不遵从专业会计师道德守则

58. 本局注意到在遵守专业会计师道德守则所载专业行为、专业能力及谨慎态度等原则，以及独立性准则方面可能存在落差。具体而言，本局观察到在遵守与公众利益实体项目相关之注册要求、上市实体高级人员的行为以及对专业人士独立性方面存在潜在问题。

遵守与公众利益实体项目相关之注册要求

59. 会财局条例订明，公众利益实体项目仅能由向本局注册的本地公众利益实体核数师或由本局认可的海外公众利益实体核数师承担及进行。此外，就于公众利益实体项目中担任注册公众利益实体核数师之项目合伙人或项目质素监控审视员的人士而言，亦有具体注册要求，包括：
- (a) 以项目合伙人或项目质素监控审视员身份参与公众利益实体项目业务的人士，必须为注册公众利益实体核数师之注册项目合伙人或注册项目质素监控审视员；及
 - (b) 注册公众利益实体核数师不得授权任何并无注册为注册公众利益实体核数师之注册项目合伙人或注册项目质素监控审视员的人士，以注册公众利益实体核数师之项目合伙人或项目质素监控审视员身份进行任何公众利益实体项目业务。

60. 公众利益实体项目的注册要求确保由适当的人士进行相关业务，以保障公众利益实体项目的审计素质。本局提醒公众利益实体核数师以及担任项目合伙人或项目素质监控审视员的人士，该等不遵从事宜构成犯罪，并应严格遵循会财局的[《注册公众利益实体核数师指南》](#)。
61. 本局于本年度内观察到若干执业者在未成为注册公众利益实体核数师之注册项目合伙人或项目素质监控审视员时，以注册公众利益实体核数师之项目合伙人或项目素质监控审视员的身份进行公众利益实体项目业务。这也意味着相关注册公众利益实体核数师可能授权未注册的人士以注册公众利益实体核数师之项目合伙人或项目素质监控审视员身份进行公众利益实体项目业务，违反了会财局条例的规定。
62. 上述观察结果再次表明，部分执业者似乎缺乏遵守相关法律法规的基本意识，这一点本局亦在本部分第15至20段中提及。
63. 本局提醒专业会计师，此等不遵从事宜不仅违反了专业会计师道德守则中要求专业会计师遵守相关法律法规的基本**专业行为**原则，还可能带来潜在的法律后果。

[上市实体高级人员之行为](#)

64. 随着会财局调查专业人士失当行为的权力扩大，本局已开始对商界专业会计师采取监管行动。财务报表编制者及上市实体高级人员尤其值得关注，因为彼等之失当行为可能对持份者和市场廉洁稳健造成重大影响。
65. 本局注意到上市实体高级人员的行为可能导致上市实体违反《证券及期货条例》(证**券及期货条例**)下的披露规定。本局亦要求上市实体的财务报表编制者对编制不遵从会计规定的财务报表负责。

66. 优质的财务汇报有赖于董事会、审计委员会及管理层的承担及不懈努力。专业会计师应勤勉尽责地应用专业知识，并采取一切合理措施以确保彼等所代表的公司遵守相关法律法规。

独立性

67. 遵守独立性要求仍是主要关注问题。本局注意到若干执业者可能无视独立性要求，例如执业者为其担任高级人员的私人公司的财务报表进行审计。
68. 独立性与客观性及诚信有根本上的关系。独立的审计可提高公司信誉，增强公众对审计结果准确性及会计专业诚信的信任。本局提醒专业会计师，在进行审计、审阅及其他鉴证业务时，应遵守专业会计师道德守则所规定的独立性准则。

合规是必须的，而不是选择。合规是公众信任的基石，也是职业生涯的后盾。
不合规有可能导致两者皆失。



不遵从鉴证准则

69. 除审计服务外，执业单位亦可提供其他专业服务，例如审阅历史财务资料、商定程序项目及投资通函汇报项目。这些专业服务的客户有机会包括上市公司及受其他本地监管机构监管的实体，该等服务因而涉及重大公众利益。

70. 本局观察到，核数师根据《香港鉴证业务准则第3000号(经修订) 审计或审阅历史财务资料以外的鉴证工作》就持牌法团遵守证券及期货条例的情况开展的鉴证业务中，涉及潜在缺陷的个案数量不断增加。有多个情况显示，核数师可能没有(当中包括)：

- (a) 发现财务申报表并无按照《证券及期货(帐目及审计)规则》正确编制；及
- (b) 参照《实务附注第820号(经修订)持牌法团及中介人有联系实体的审核》，执行足够程序以测试有关常设授权续期、《证券及期货(客户款项)规则》及《证券及期货(客户证券)规则》的监控。

该等情况显示核数师可能对相关监管规定了解不足，或缺乏处理该等鉴证业务的专业知识或资源。

71. 不论业务性质如何，专业会计师应始终如一地对其专业工作具胜任能力及应有的**谨慎**。相关既定标准已概述核数师于审阅、鉴证及投资通函汇报业务中的责任。此外，亦有实务附注提供适用于特定业务的指引。本局促请会计师事务所为其员工提供足够的训练与专业进修，使彼等于开展该等业务时，能够了解并应用**既定**的专业准则与实务附注。



在承担责任之前，请确保自身是否胜任。能力是确保质素的先决条件。

第四部分

为持份者提供指引

I 概览

1. 高质素的财务汇报和独立的外部审计对市场信心和资本市场的有效运作至关重要。会财局的使命是维护香港上市实体的财务汇报质素，增强对投资者的保护，并确保香港的审计市场符合投资大众及更广泛的公众利益。
2. 在会财局通过监管措施和与核数师及注册会计师的有效沟通来处理失当行为及会计不遵从事宜的过程中，会财局深明在会计专业内培养良好执业方式的重要性。主动防范往往比通过调查和查讯来处理失当行为或不遵从事宜更为有效。
3. 为此，本局为核数师及财务报表编制者提供指引(第四部分第II节)，阐明本局对彼等的期望和建议，以维护审计和财务汇报质素。
4. 本局也感谢公众一直提供有价值的信息，帮助本局发现潜在失当行为／会计不遵从事宜。为了确保能够让本局有效处理对会计师事务所和注册会计师的指控，本局鼓励欲向会财局投诉的人士参考为公众提供的指引(第四部分第III节)，以了解如何提出有效的投诉。



II 为核数师及财务报表编制者提供的指引



会计师事务所／公众利益实体核数师应：

订立正确的高层定调：

5. 高层定调是促进高质素审计的根本。会计师事务所的领导层应以身作则，在事务所内各个阶层进行清晰、一致和恒常的行动和沟通以订立正确的高层定调：
 - (a) 遵守所有法律、专业和道德准则对于审计工作至关重要；
 - (b) 专业精神和审计质素应始终置于商业考虑之上；及
 - (c) 在审计过程中，始终优先运用专业怀疑态度。
6. 高层定调可以透过建立鼓励沟通、开诚布公、促进专业进修的企业文化以及实施以审计质素为基础的绩效考核系统来落实。本局鼓励会计师事务所的领导层参考会财局出版的[《订立及巩固高层定调以实现高质素审计》](#)以获得进一步的指导。

在承接新业务或接受续聘前评估内部资源和客户的诚信

7. 审计质素直接与资源的充足性以及项目团队的能力相关，包括分配予完成审计的时间。会计师事务所应：
- (a) 建立完善的政策和程序，确保在承接新业务或接受续聘前，已充份考虑到业务的性质和相关情况；
 - (b) 对客户进行充分的尽职调查，以了解客户的诚信和道德价值观。对于缺乏诚信和道德价值观的客户，会计师事务所应考虑拒绝或终止服务关系；及
 - (c) 评估员工是否具备能力及实力，以及事务所是否具备足够资源来执行高质素的审计。

致力于高质素的审计并建立卓越的监控活动

8. 公众利益是由持续高质素的审计守护。实现高质素的审计须要会计师事务所及其员工遵守专业准则和适用的法律法规要求。因此，会计师事务所应致力：
- (a) 确保项目合伙人有效地指导和监督项目团队，使团队成员能够理解并履行与审计相关的职责，并运用适当的专业判断和专业怀疑态度；
 - (b) 强调在前期阶段通过沟通解决困难及争议事项的重要性和益处；及
 - (c) 提升事务所内部对项目工作底稿存档和维护的要求。

9. 会计师事务所应建立有效的监控流程，及时识别和补救缺陷，主动及持续改进项目质素。同时，会计师事务所亦应确保来自内部(例如，举报报告)及外部(例如，外部查察结果)的信息得到充分考虑。

投入资源

10. 高质素的审计须要足够且高质素的资源配合。会计师事务所应识别所需资源，并致力投入及分配具备合适能力及实力且对审计有承诺的人才。
11. 会计师事务所应确保其员工拥有专业准则和相关法律及监管要求的适当知识，并通过培训及持续专业进修来进一步提升员工的能力。会计师事务所亦应设计和实施人力资源流程，以招揽和挽留具备适当能力及对质素有承诺的人才，同时通过奖励来认可员工的表现。
12. 优秀的专业人才不是支出，而是投资，彼等会以高质素的工作成果作回馈，成就一贯、持续、高质素的审计工作。



审计从业人员必须：

遵守独立性要求

13. 核数师在维持财务报表的公信力方面发挥着关键作用，并为公众对其真实性和公允性提供信心，以便作出决策。审计从业人员应在审计过程中保持思想上和表面上的独立，在没有偏见、利益冲突或不当影响的情况下发表审计意见。
14. 审计从业人员应时常对独立性构成或可能构成威胁的情况保持警惕。当遇到这种情况时，审计从业人员应透过消除有关情况、采取防范措施或拒绝特定的专业活动来应对威胁，以消除威胁，或者令威胁降低到可接受水平。

保持诚信

15. 审计从业人员应透过在所有专业和业务关系中保持正直和诚实来保持诚信，避免利益冲突，并在面对压力、潜在的不利个人或组织的情况时坚持立场。

保持专业怀疑态度

16. 作为财务报表的把关人，核数师应在必要时质疑管理层作出的陈述和假设。
17. 在上市实体面临重大的财务压力时，审计从业人员应更加关注容易出现会计篡改和管理层凌驾于监控措施之上的领域，例如收入确认和公允价值计量，并利用完善的方法识别可疑活动和监察因欺诈或错误导致的重大错误陈述。

评估并持续提升专业能力

18. 审计从业人员务必取得及保持提供称职的专业服务所需的专业知识和技能；并且按照适用的技术及专业准则勤勉尽责地工作。彼等还需遵守持续专业进修的要求，从而在专业团体中保持良好声誉。

作为会计师事务所的领导层，从业人员亦须支持事务所达到会财局的期望。

 财务报表编制者应采取以下行动：**维护财务报表的完整性**

19. 高质素的财务汇报是上市实体的董事会、管理层和财务汇报高级人员的主要责任。审计委员会在维护财务汇报的完整性方面也有着重要的角色。

董事会

20. 当前充满挑战的全球经济为上市实体带来不确定性，使其更容易受到欺诈活动的影响。作为其法定职责之一，董事会必须将维护财务报表的完整性。彼等应建立合适的监控环境，并维护监察欺诈和错误的内部监控政策和程序，从而确保该等公司财务报告的准确性。

21. 彼等应充分配合并支持审计委员会履行其对财务汇报的监督职能。

审计委员会

22. 审计委员会在监控财务汇报流程和相关内部监控系统、审阅财务资料以及监督与外部核数师的关系以确保财务汇报质素上发挥着关键作用。彼等应：

- (a) 在整个审计过程中，从计划到完成，与外部核数师保持有建设性的沟通，及时就所识别的风险、重大发现及观察结果进行深入沟通。
- (b) 在更换核数师的情况下，确保与核数师请辞相关的披露属完整和准确，尤其是针对未解决的审计事项和与管理层的分歧。

彼等亦应确保新任核数师具备执行高质素审计所需的能力和实力，并能妥善处理未解决的审计事项。

就财务报表编制进行规划

23. 上市实体的管理层应进行有效的规划，并分配充足的资源和有能力的人员来协助编制财务报表。彼等应确保财务报表按照适用的财务汇报准则编制，并运用合理且有依据的管理层判断，同时确保遵守相关法律法规。

与会财局合作

24. 上市实体可能会收到会财局有关提供文件及资料以供调查和查讯的要求，或从彼等的财务报告中消除会计不遵从事宜的书面通知。董事会应及时提供所需的文件及资料，并严格遵守会财局的要求或通知所规定的时限。

III 为公众提供的指引

 本局鼓励欲提出投诉的人士务请：

了解会财局的职权范围

25. 会财局以公众利益为依归和以保障整体公众利益为宗旨。本局被赋予权力对会计师事务所和注册会计师的潜在失当行为进行调查，并对上市实体财务报告中不遵从会计准则或其他要求的情况进行查讯。
26. 会财局不为个别投诉人谋利益，亦无法介入服务质素问题、商业纠纷、私人或刑事事务，也不能担任个别投诉人的财务或法律顾问。
27. 欲提出投诉的人士应参考本局的[投诉指引](#)，并考虑投诉的事项和涉及的投诉对象是否属于本局的职权范围内。

清晰阐述指控并提供足够的资料以确立有关指控

28. 会财局只能跟进附有解释和有足够资料确立可能存在重大失当行为或不遵从事宜的指控。
29. 只有在投诉的性质严重，且需要会财局干预以保障公众利益时，才会进行正式调查和／或查讯。
30. 欲提出投诉的人士应清晰阐述投诉中的指控，并提供足够的资料以确立有关指控，以便本局对投诉进行评估。

词汇

术语	涵义
会财局	会计及财务汇报局
会财局条例	《会计及财务汇报局条例》
公司条例	《公司条例》
专业会计师道德守则	《专业会计师道德守则》
香港会计准则第36号	《香港会计准则第36号资产减值》
香港财务汇报准则第13号	《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15号	《香港财务汇报准则第15号客户合约收入》
廉署	廉政公署
证监会	证券及期货事务监察委员会
证券及期货条例	《证券及期货条例》

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

www.afrc.org.hk

