

2023年度查察报告

2024年7月11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。作为独立的监管机构，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，并促进会计专业界别的稳健发展。

如欲了解更多有关会财局法定职能的资讯，请访问www.afrc.org.hk。

前言

我们作为独立监管机构的角色

1. 在当今不断变化和充满竞争的商业环境中，非常依靠各持份者遵守法律、法规及道德规范。企业的诚信经营不仅能增进持份者之间的信任，还能为企业的可持续发展奠定坚实的基础。
2. 作为会计专业界别的独立监管机构，我们尽全力确保会计师事务所保持和维护其专业标准，从而提高财务报告的可信度和透明度。

事务所对质素的承诺

3. 事务所领导层的首要职责是在高层确定正确的定调。我们强烈鼓励会计师事务所的领导层建立持续改进的文化，以提倡高质素的审计。
4. 事务所提升对质素的承诺可有助加强公众对香港作为具竞争力的国际金融中心的财务汇报质素的信任，对会计专业界别的长远发展至关重要。
5. 自2020年首次查察以来，我们透过出版刊物及与各持份者的持续对话，一直致力提倡事务所领导层对坚守审计质素的重要性。我们向会计师事务所提供指引及提醒，当中包括：(i)培养问责承担的文化；(ii)加强承接及续任客户的政策及程序；(iii)提高审计执行力；及(iv)实施有效资源管理的机制。我们还提高了查察方式和方法的透明度，以确保事务所及其项目团队了解该等方式和方法。
6. 我们鼓励各事务所充分了解及利用我们的查察发现和建议，积极改进，更有效地分配资源，从而提高彼等审计工作的质素。

扩大查察范围

7. 我们的2023年查察体现了相称原则。我们总共查察了33间事务所(2022年：26间)，其中包括45间公众利益实体核数师中的20间(2022年：44间中的26间)，以及2,792间非公众利益实体核数师中的13间(2022年：无)。在这33间事务所中，我们查察了98个审计项目(2022年：61个)，其中包括56个公众利益实体项目(2022年：55个)和42个非公众利益实体项目(2022年：6个)。
8. 在非公众利益实体项目中，我们总共查察了42个非公众利益实体项目(2022年：6个)，其中17个审计项目(2022年：6个)由公众利益实体核数师完成，25个审计项目(2022年：无)由非公众利益实体核数师完成，这反映出我们查察工作的显著扩大。扩大的查察范围包括对证券及期货事务监察委员会(证监会)注册的持牌法团的22个审计项目。这些持牌法团的审计项目有较大的公众利益。
9. 于2022年进一步改革后，我们的监管权力扩大至查察事务所是否遵守香港会计师公会发布的《专业会计师道德守则》(《道德守则》)第F章中规定的《专业会计师打击洗钱及恐怖分子资金筹集指引》(《打击洗钱指引》)。
10. 我们于2023年首次查察42个执业单位(包括上述提及的33个执业单位)遵守打击洗钱及恐怖分子资金筹集要求的情况。
11. 为确保事务所有遵守新的质素管制标准，所有事务所均须于2023年12月15日前对质素管理制度的设计和实施进行评估。为此，我们因应不同类别事务所质素管理制度的实施情况，采取针对性查察方式。
12. 有效的质素管理制度着重于创建一个有助于项目团队持续提供高质素审计的综合系统。我们的查察结果充分证实，质素管理制度与高质素审计执行之间存在明显相关性。致力投放于有效的质素管理制度以支持持续执行高质素审计的事务所，其重大审计缺失往往较少。

13. 2023年的整体查察结果良莠不齐，无论是不同类别的事务所还是同一类别的事务所作比较，结论均如此。

类别A事务所的查察发现

14. 类别A事务所按市值及公众利益实体项目数量计算分别占公众利益实体审计市场的89%及62%。该类别事务所展示了一定程度的审计质素改进。然而，并非该类别中的所有事务所都有改善。这表明彼等尚未表现出显著改善的事务所的领导层需要努力在彼等事务所内建立更重视高质素审计的文化。
15. 一个乐见的迹象是，为提升审计质素，大多数类别A事务所已通过我们的刊物和与持份者的沟通认真接受了我们的指引和提醒。

类别B和类别C事务所的查察发现

16. 类别B和类别C事务所（按市值计算合计已审计公众利益实体审计市场的3.3%、按公众利益实体项目数量计算合计占33%）通常须每三年接受至少一次查察。因此，无法直接比较此等类别不同年份的查察结果和整体审计质素评级。
17. 在接受查察的类别B和类别C事务所中，我们发现该等受查察项目的审计质素评级大多低于令人满意的水平。但其中我们曾经查察的一间类别B事务所和一间类别C事务所与彼等上次的查察结果相比略有改善。
18. 我们的查察发现显示，该等类别B及类别C受查察的事务所（尽管其中包括三间未受以前年度的查察）并无按照我们先前年度的查察发现、建议、指引或提醒采取行动。虽然2023年该等类别B及类别C受查察事务所的查察发现与往年大体一致，但令我们担忧的情况是这些缺失竟普遍存在于每个类别之中，而不仅仅是特定事务所内的特别事件。我们敦促这些类别中的事务所积极参考我们先前的出版物并采取行动，从而提高彼等审计质素。

19. 我们不能接受该三间受特定范围查察的类别B事务所的查察结果。为对应我们对这三间特定类别B事务所能力的担忧，我们采取积极主动的查察方式。这三间事务所承担了大量公众利益实体项目，而这些公众利益实体项目规模普遍较大，当中更有涉及即将辞任的核数师发现的重大未决事项。

查察的跟进行动

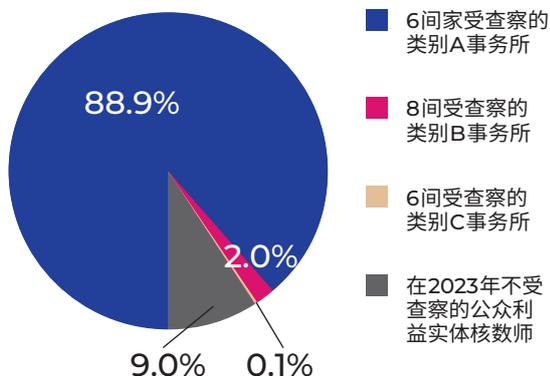
20. 我们在2023年调整了对每间事务所的查察项目数量，以反映我们的奖励及强化方式。如果事务所的查察结果有显著进步，我们会相应减少该等事务所受查察项目的数量，以认可他们的进步。我们期望此做法可鼓励彼等继续致力于提高审计质素。相反，对于先前查察结果一直未如理想的事务所，我们会增加其查察项目的数量。
21. 在促进审计质素改进重要性的同时，我们亦着重要求事务所对其行为和工作质素负责。这种综合方式旨在强调持续改进审计质素及提供高质素审计的重要性。
22. 虽然我们已将不合规和不当行为事件，例如未能完成必要的纠正措施、违反独立性要求或专业会计师可能潜在的不当行为等，提交予我们的调查部以采取适当的跟进行动，但我们亦敦促事务所领导层在内部适时传达正确的讯息及定调。我们还期待彼等能充分配合我们的查察程序，并充分利用我们的查察发现作为他们的裨益。
23. 我们在2023年的查察中遇到若干不符合监管要求的情况。因此，我们再次强调事务所与会财局充分合作的重要性。任何在规定时限内未能完成补救措施的情况，未能提供资料及文件以供会财局行使其监管职能进行查察或未能自行报告监管关切事项的行为，不单突显了事务所内部的不合规态度和不良文化，还可能导致纪律处分。

展望未来

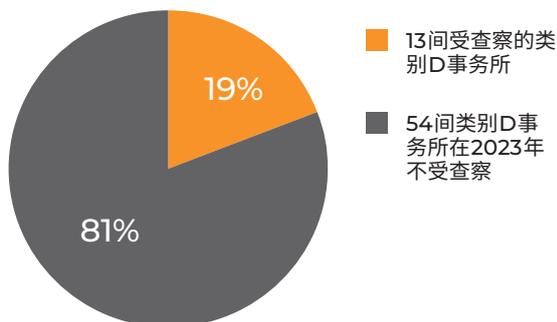
24. 面对未来的经济挑战和潜在机遇，香港需要保持时刻警觉和作出适时应变。有见及此，会计专业界别提供高质素的审计变得尤为重要。
25. 为达致持续提供高质素的审计，事务所（尤其是中小型事务所）不能忽视资讯科技在审计的角色。随着企业界对数字系统和数据分析的依赖日益增加，核数师必须紧跟科技进步的步伐并对其加以利用。这有助确保审计实践的有效性并提高其效率，同时提高审计结果的整体质素。
26. 此外，我们大力鼓励会计专业界别人员积极发展和提高自身技能和能力，以抓住行业机遇。在当今节奏急速和充满竞争的商业环境中，会计师需要具备适应能力和广泛技能。随着环境、社会和治理因素的日益突出，会计师越来越需要了解和交流可持续发展的绩效及其对商业决策和财务报告的影响。
27. 香港特别行政区政府于2024年3月发布了一份愿景宣言，阐述了“成为首批将本地可持续发展披露规定衔接国际可持续发展准则理事会报告标准的司法管辖区的目标”。作为愿景的一部分，政府以及包括会财局在内的金融监管机构将致力促进可持续发展保证，以便可靠地实施科技解决方案，并促进其的使用，从而提高效率、降低成本，并实现披露的可比性和互通性。会计专业界别人员可以通过投资科技和积极开发可持续发展报告技能，使自己站在行业趋势的前沿，为市场的可持续发展做出贡献。

2023年查察摘要

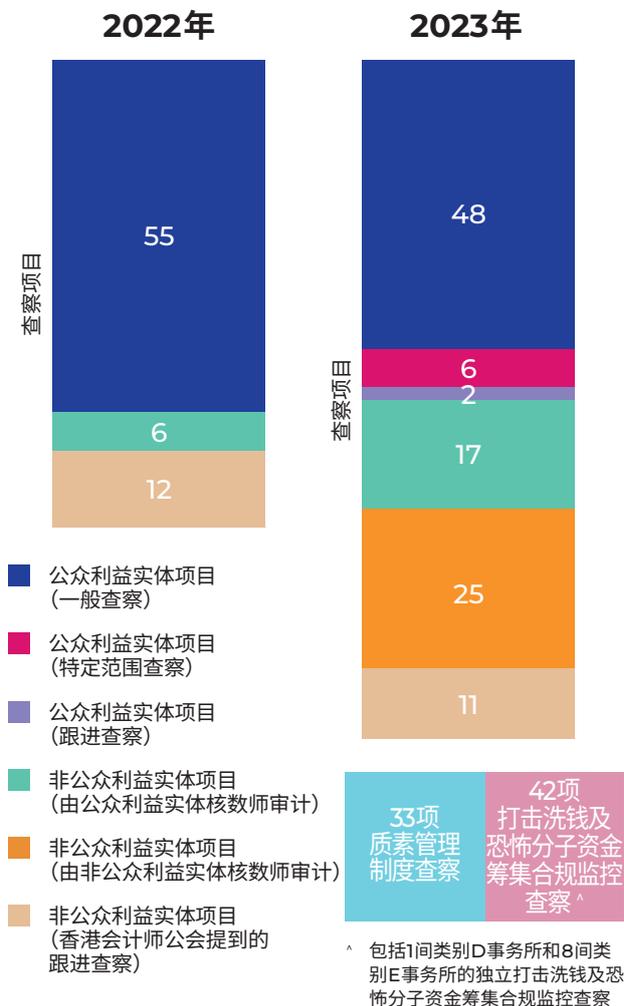
类别A至C事务所*的市场份额
(按截至2022年12月31日上市实体的
市值计算)



对类别D事务所*的查察情况
(按截至2022年12月31日的
执业单位数量计算)

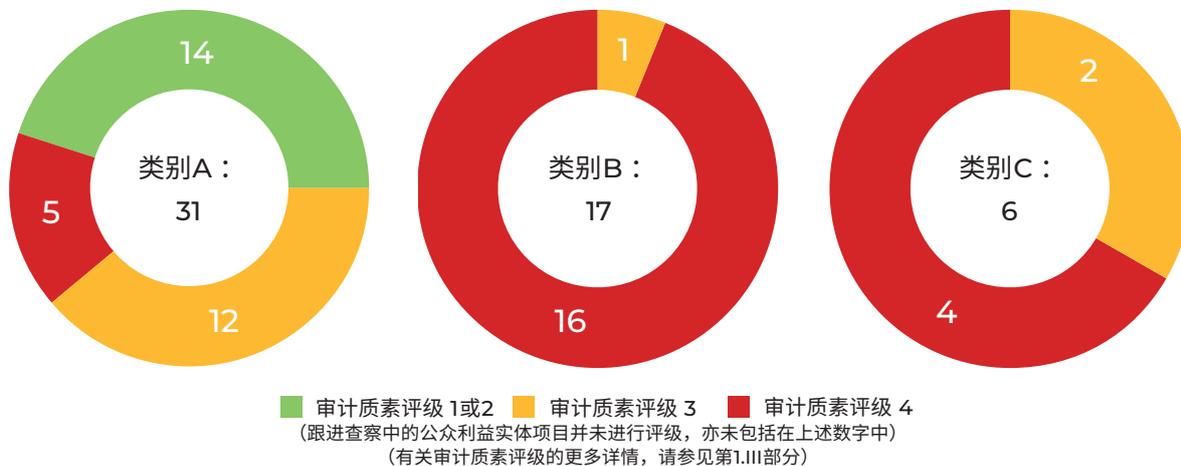


查察项目、质素管理制度查察和
打击洗钱及恐怖分子资金筹集
合规监控查察的数量



审计质素评级#

(按会计师事务所类别和受查察公众利益实体项目分列)



* 类别A、类别B和类别C事务所每年完成的上市实体审计数量分别超过100项、10至100项和至少1项但少于10项。类别D事务所为非公众利益实体执业单位, 该等事务所完成了20多项具有更多公众利益元素的非上市实体审计及/或500多项非上市实体审计。不属于类别A至D的其他执业单位则被归入类别E事务所。

被评为良好、需要有限度改进、需要改进或需要重大改进的项目之定量审计质素评级分别为1、2、3或4。在我们查察的项目中, 1代表审计质素的最高分, 而4代表最低分。

目录

页码

前言

2023年查察摘要

第1部分 2023年查察概览

I.	我们的使命和目标	1
II.	本报告之目的	1
III.	我们的方式	2
IV.	公众利益实体核数师的查察结果	8
V.	非公众利益实体核数师的查察结果	31

第2部分 质素管理制度查察

I.	质素管理制度对审计质素的重要性及我们的查察方式	32
II.	主要发现 — 公众利益实体核数师	35
III.	主要发现 — 非公众利益实体核数师	39
IV.	我们的期望 — 呼吁整个事务所致力于提高审计质素	40

第3部分 查察公众利益实体项目

I.	我们的查察针对具有高风险因素的审计项目	42
II.	主要发现 — 有显著改进的领域	42
III.	主要发现 — 需要立即纠正的重复发现	46
IV.	我们的建议及期望	50

目录

	页码
第4部分 查察非公众利益实体项目	
I. 我们的查察方式采取相称原则和以风险为本	51
II. 主要发现 — 类别D事务所完成的非公众利益实体项目	52
III. 主要发现 — 证监会持牌法团的审计及合规工作	56
IV. 我们的建议及期望	60
第5部分 打击洗钱及恐怖分子资金筹集之合规查察	
I. 会财局的职责	61
II. 会计师的职责	61
III. 主要发现 — 常见发现	62
IV. 我们的建议及期望	67
第6部分 展望未来	
I. 鼓励提高审计质素的加强方式	68
II. 相互配合 — 上市实体审计委员会的职责与公众期望	73
III. 维护财务报告质素及其对香港作为国际金融中心的重要性	74
附件1 2023年受查察的公众利益实体核数师名单	77
附件2 类别A至C事务所质素管理制度的重要发现以及我们期望事务所领导层采取的行动	79
附件3 核数师在需求资讯科技审计时的主要考虑因素	85
附件4 词汇	88

第1部分

2023年查察概览

I. 我们的使命和目标

1. 查察工作在履行会财局的使命，保障依赖财务报告的投资者和其他持份者的利益发挥着至关重要的作用。
2. 通过分享我们在查察中的发现和洞见，我们希望与受监管的市场共同营造可以促进审计质素重要性的协作文化。
3. 这将产生涟漪效应，最终可以协助提高财务报告质素，以此保障公众利益，并维护公众对香港资本市场的信心。

II. 本报告之目的

4. 我们旨在向事务所概述我们的查察发现。我们把事务所于质素管理制度中发现的良好实践和常见发现纳入其中。事务所可根据我们的查察洞见采取行动，以此提高审计质素。
5. 我们提出从打击洗钱及恐怖分子资金筹集合规监控查察中观察到的情况和洞见，以令事务所能够按照遵守打击洗钱及恐怖分子资金筹集的现有法律要求而采取适当行动。我们提醒事务所领导层，根据打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例，彼等有法定责任报告洗钱和恐怖分子资金筹集活动。
6. 最后，我们分享了2024年的查察方式和重点领域。通过向事务所提供指导，使其了解我们期望彼等如何进行高质素审计，我们希望整个受监管的市场都能做出适当的反应，从而全面提高审计质素。

III. 我们的方式

7. 经过2022年的进一步改革，所有执业单位（包括非公众利益实体核数师）现均包括在会财局的查察范围内。我们继续采用以风险为本的方式，并在选择事务所及其项目进行查察时适用相称原则。为了加强查察的不可预测性，我们在选择事务所及项目进行查察时，亦加入了随机抽样元素。

通过以风险为本的方式及相称原则来分配资源

8. 由于2023年是进一步改革后的第一个整年，所有执业单位均包括在我们的查察范围，因此我们的查察涵盖了公众利益实体核数师（20间事务所、56个公众利益实体项目和17个非公众利益实体项目）和非公众利益实体核数师（13间事务所和25个非公众利益实体项目）的执业单位和项目。
9. 我们合共查察了33间事务所（2022年：26间）和98个项目（2022年：61个），包括公众利益实体项目和非公众利益实体项目。我们将大部分资源集中于公众利益实体核数师，占总查察项目数量的73个或74%（2022年：55个或90%）。我们查察了25个由非公众利益实体核数师完成的非公众利益实体项目（2022年：6个），占总查察项目数量的26%（2022年：10%）。于2023年，我们对42间执业单位（包括上述已提及的33间）首次接受打击洗钱及恐怖分子资金筹集合规监控查察。
10. 于2023年，我们的查察工作大幅扩展，事务所数量和查察项目数量分别增加27%和61%。尽管我们的查察工作大幅扩展，但通过利用我们在第一个查察周期的经验和提高查察过程的效率，我们能够保持较高水平的成效。
11. 鉴于与公众利益实体项目相关的公众利益高于一切，我们继续将有限资源优先用于对公众利益实体核数师和公众利益实体项目的查察。这种方式使我们能够将资源用于可能对公众产生更大影响的潜在问题上，从而有效履行我们的法定职责。

12. 于2023年，我们就第一个查察周期（2020至2022年）的发现和不断变化的审计市场格局的基础上，结合以下所概述的**不同方式**，进一步提高审计质素。

a. 强化方式

- i. 对于那些在审计质素方面作出明显改进和对审计质素有坚定承诺的事务所，我们已经减少了对它们查察的项目总数量。这种方式不仅使我们能够将资源集中用于审计质素问题较大的事务所，而且也是对这些事务所持续改进质素的努力表示认可和积极回应。
- ii. 相反，对于先前查察结果一直不令人满意的事务所，我们增加了进行查察的项目总数。这种方式旨在鼓励事务所及彼等领导层集中精力创建正确的文化，以实现彼等审计质素的显著改善。

b. 积极主动的方式

与此同时，我们采取了积极主动的方式，密切监察审计市场中新出现的风险，并对相关事务所进行特定范围查察。当中包括密切关注核数师的变更，尤其是仓促更换核数师的个案。我们期望这种积极主动的方式有助于前期阶段介入并促进相关事务所改善及确保其财务报告质素，以达致更早一步守护公众利益。

我们作为会计专业界别监管机构和行业倡导者的双重角色

13. 自2019年首次核数师监管改革以来，我们已成为独立核数师监管机构，并一直倡导有效的监管以维护审计质素的重要性。
14. 自2022年进一步改革以来，会财局肩负起促进会计专业界别可持续发展的重任。
15. 显而易见，这两个角色（即作为专业监管机构及行业倡导者）相辅相成，有助于会计专业界别的长远发展。然而，要达致监管与发展之间的最佳平衡并非易事，当中必须从保障公众利益和支持香港作为国际金融中心的角度来考虑。
16. 我们正在进行的查察流程有助于加强我们作为会计专业界别监管机构的角色。我们乐于看到一些积极改善审计质素的举措，特别是在审计大多数上市实体的大型事务所当中。然而，整个会计专业界别仍有改进的空间。我们认识到，有必要持续不断地努力，以促进更实质性、更广泛的改进。
17. 在过去四年里，我们已发布一系列查察刊物，并与各主要持份者进行积极沟通。该等工作旨在促进事务所内部和整个会计专业界别的长远发展。
18. 我们的出版物，从查察发现以至建议、指导及提醒，为核数师提供了宝贵的方向和洞见。通过利用这些刊物，期盼事务所提高彼等审计质素。

19. 通过与持份者开展互动，我们促进了合作和知识分享，从而驱使核数师相互学习、解决审计质素问题和应对行业挑战而创造了机遇。
20. 我们亦积极宣传良好企业管治对支持会计专业界别发展及保障公众利益的重要性。

我们的查察相关刊物和持份者沟通的简介会

查察报告

- [《2022年度查察报告》](#) (2023年7月)
- [《2023年度查察洞见》](#) (2023年11月)

审计重点

- [《审计计划》](#) (2023年7月)
- [《年终审计提示》](#) (2023年12月)

查察问卷

- 两个阶段 (2023年9月和2024年1月)

为2022年度查察报告举办简介会

- 为敦促注册公众利益实体核数师的质素监控制度负责人适当地履行提升审计质素的责任¹ (2023年9月)

关于查察非公众利益实体执业单位的解说视频

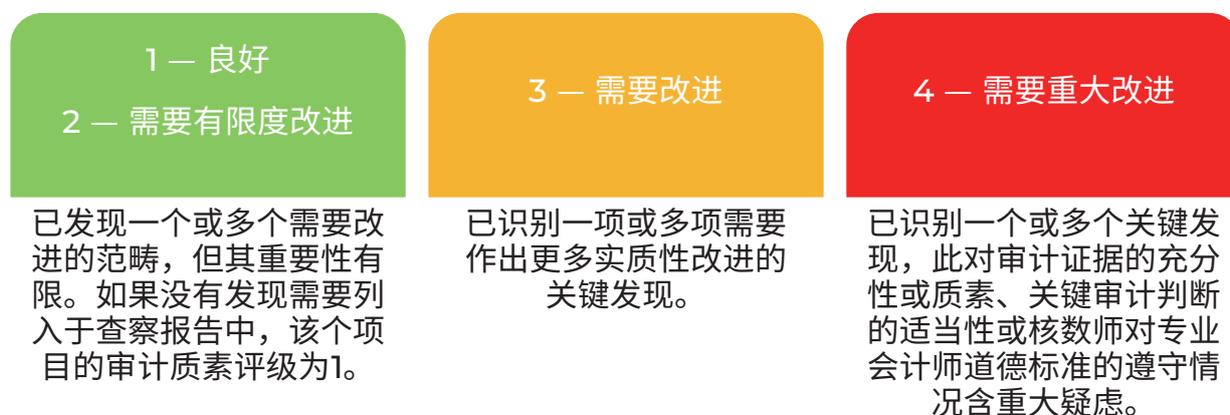
- 概述我们的查察方式和事务所为即将进行的查察所做的准备² (2023年11月)

¹2022年度查察报告简介会 (仅英文版本) (2023年9月22日)

²非公众利益实体执业单位的查察 (2023年11月)

审计质素评级及其重要性

21. 我们使用审计质素评级来衡量我们在查察项目中已识别出发现的数量和严重程度，以其来反映我们对事务所完成的公众利益实体审计质素的评估。
22. 图1阐述了审计质素评级。
23. 与其它会计专业监管机构一样，我们对接受查察的公众利益实体项目应用审计质素评级。
24. 通过公布审计质素评级，我们希望帮助公众了解我们查察的公众利益实体审计项目的质素。
25. 我们敦促经审计财务报表的编制者和使用者在做出决定时充分利用已公布的审计质素评级。我们强烈建议被查察过的事务所与审计委员会和负责上市实体企业管治的人员分享我们的查察发现。我们亦已提醒审计委员会成员，彼等有权向被我们查察的核数师事务所，要求他们提供查察报告副本。
26. 于2024年，我们将设法了解受监管的市场是否按照我们的建议行事，以推广通报会财局查察发现这一良好管治做法。核数师应注意，我们将在来年密切监察彼等对这指示的遵守情况。
27. 我们持续地强调对鼓励这种透明度的重视，因其不仅能促进问责制，还能赋予审计委员会监督彼等核数师质素的权力。最终，这种透明度旨在提高整个行业的审计质素，并确保财务报告的可靠性。

图1 项目查察的审计质素评级³

³在我们查察的项目中，1代表审计质素的最高分，4代表审计质素的最低分。

IV. 公众利益实体核数师的查察结果

28. 我们的2023年查察项目有两种：

- a. **一般查察**，评估已完成公众利益实体项目的审计质素，同时根据选定项目特有的关键风险领域作出查察。
- b. **特定范围查察**，针对市场和会财局已确定的关注事项。这使我们能够对事务所特定的关键风险领域进行更深入的针对性查察，并确保对事务所在执行项目时的质素风险进行全面评估。

表1 按事务所类别及其审计质素评级划分受查察的公众利益实体项目数量

	2022年					2023年				
	受查察 事务所总数	受查察公众利益实体项目数量			受查察 事务所总数	受查察公众利益实体项目数量				
		总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3		审计质素 评级4	总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3	审计质素 评级4
类别A	6	33	18	13	2	6	31	14	12	5
类别B	11	15	1	7	7	5	11	0	1	10
类别C	9	7	1	2	4	6	6	0	2	4
一般查察	26	55	20	22	13	17	48	14	15	19
特定范围查察－类别B	0	0	0	0	0	3	6	0	0	6
所有公众利益 实体核数师	26	55	20	22	13	20	54	14	15	25

注意事项 — 如何对不同类别的事务所使用审计质素评级

各类别A事务所每年接受一次查察，而类别B和类别C事务所每三年内至少接受一次查察。因此，在比较不同类别和不同年份的查察结果时需要注意。

对于类别A事务所而言，查察结果乃针对同一事务所，因此可对其在不同时期的表现进行有意义的比较。

相反，对于类别B和类别C事务所而言，查察结果则反映每年不同事务所的抽样情况。因此，这些类别的结果在不同年份之间可能并无直接可比性，因其并非指同一事务所。

我们选择的项目并不一定构成事务所全部项目的代表性样本。此外，我们采用以风险为本的方式选择项目进行查察，以致我们选择了较高风险的项目。因此，这些项目的查察结果可能不具有代表性。

类别A事务所

29. 类别A事务所占获了绝大部分市场份额，按上市实体审计的数量占62%，按香港上市实体的市值占89%，按2022年该等上市实体所支付的审计费用划分占76%⁴。鉴于彼等的主导地位，我们预计彼等将在引领和维护审计质素方面发挥主导作用。
30. 于查察过程中，我们发现，尽管面对经济和资源方面的挑战，但这些事务所普遍表现出对人力资源和科技投资的坚定投放，并采取了积极措施来改进其质素管理制度和审计流程。



表2 按类别A事务所及其审计质素评级划分受查察的公众利益实体项目数量

类别A事务所	于2022年12月31日的 上市实体的审计总数 (按核数师委任划分)	2022年				2023年			
		受查察公众利益实体项目数量							
		总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3	审计质素 评级4	总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3	审计质素 评级4
立信德豪	199	5	1	2	2	6	2	3	1
德勤	258	5	4	1	0	4	2	0	2
安永	397	6	5	1	0	4	3	1	0
国卫	102	5	0	5	0	5	0	4	1
毕马威	232	5	3	2	0	5	2	2	1
罗兵咸永道	415	7	5	2	0	7	5	2	0
总计	1,603	33	18	13	2	31	14	12	5

⁴香港公众利益实体审计市场分析报告 (仅英文版本) (2024年3月)

(i) 一般查察

31. 在对类别A事务所的查察中，我们共查察31个公共利益实体项目（2022年：33个）。在该等项目中，14个（或45%）的审计质素评级为1或2（2022年：18个或55%）。

大多数类别A事务所一直采取积极措施来加强审计实践

32. 我们的查察发现，类别A事务所整体而言，一直致力于提高审计质素。大多数事务所已逐步地实施了提高审计质素的举措，积极解决我们之前的查察发现，并补救其质素管理制度中所发现的缺失。
33. 为确保该等举措的可持续性，事务所领导层，特别是董事长和管理合伙人，必须继续提供指导，并以审计质素为先作考虑，来确保事务所的财务和运营事项不会影响或优先于其对质素的承诺，并持续评估其行动的有效性。

强化方式

34. 如第1部分第12段所述，就第一个周期（2020年至2022年）查察结果的基础上，我们修改了2023年对会计师事务所查察的项目数量。
35. 2023年，由于一间类别A事务所在第一个查察周期的查察结果未如理想，我们增加了其受查察项目的数量。值得注意的是，与2022年相比，我们发现该事务所的审计质素总体有所提高，被评为良好或需要有限度改进（审计质素评级1或2）的审计比例有所上升，被评为需要重大改进（审计质素评级4）的审计比例有所下降。
36. 我们必须强调的是，只有当事务所领导层对于审计质素做出明确承诺，并促使事务所文化变革，我们的强化方式方会有效。

未如理想的结果和公众期望

37. 对于那些在首个查察周期内质素未能持续改善的个别类别A师事务所，我们会继续密切监察其纠正行动，并特别着重监察其执行补救方案的情况。
38. 在会财局制度下，有效监管和会计专业界别发展同样重要，因此，类别A事务所必须具备与公众期望相称的技能 and 能力。该等事务所必须表现出于未来提高审计质素的坚定决心。我们的目标是通过密切监督和追究事务所的责任，促进所有类别A事务所不断提高审计质素。

共同努力，加强以合规为重点的文化

39. 自2020年以来，我们一直向事务所及其审计客户分享我们的查察发现，以及促进持续改进的指导和提醒。我们的努力旨在鼓励事务所改进审计实践和质素管理。
40. 当事务所抱着合规的心态并根据我们的建议采取行动时，就能够加强审计实践。我们注意到大多数类别A事务所领导层所作出的投资和努力，也发现当事务所听从我们的倡导并持续努力提高审计质素时，在审计质素方面所体现出的积极效果。最高领导层对审计质素的承诺将有助于确保整个事务所持续改进，并推动整个事务所和会计行业的审计质素发生积极变化，其中包括以下方面：
 - a. 培养以质素为先的文化
 - b. 确保质素问责制
 - c. 加强积极主动的合规方式
 - d. 积极主动地管理资源
 - e. 不断改进审计实践
 - f. 加强文件汇编流程
 - g. 密切监测项目合伙人的工作量和绩效
41. **诚信对审计质素至关重要。**对于事务所领导层而言，培养**质素和诚信文化**至关重要，我们注意到，大多数类别A事务所领导层一直在强调提供高质素审计的重要性。这为事务所今后持续提供高质素审计奠定了基础。

42. 促进事务所领导层与专业人员之间的**问责**，可以形成一种共同的责任感和注重审计质素的共同价值观，所有这些都利于提高审计绩效。根据我们的查察发现，所有类别A事务所都在其绩效评估系统中实施了以质素为基础的表彰和问责框架。然而，为确保这些制度的有效性，这些事务所除了要惩罚审计质素参差的人员外，也要奖励审计质素良好的人员。
43. 事务所领导层应培养一种**合规文化**。这包括**及时**向会财局**自我报告任何**可能与事务所质素管理制度相关的**重要事项**。以合规为导向的态度来培养对遵守会财局法规的积极态度。
44. 有两间类别A事务所曾主动向会财局传达了关注事项，反映了其对合规的坚定承诺以及及时解决任何潜在监管问题的愿望。其中具体涉及《[更换核数师的指导说明](#)》中概述的核数师仓促辞任问题。
45. 通过鼓励事务所及时自我报告其质素管理制度中发现的重大缺失以及与核数师仓促辞任的情况下有关的任何未解决事项，我们可以促使审计事务所更积极地解决这些问题，从而提高审计质素。
46. 一般而言，大多数类别A事务所都对我们在审计执行特定领域的期望做出了回应，并采取了相应措施来改善其质素管理和培训材料。
47. 以合规为导向的方式体现了事务所领导层赢得监管机构信任的决心，以及获得从合规思维与审计质素之间的联系所带来的好处。

48. 我们注意到，一间特定类别A事务所领导层表现出坚定的承诺，积极监控其客户群，并确保拥有足够资源。这种**积极主动的资源管理方式**有助减少因为资源限制的问题而可能影响审计质素。
49. 我们注意到，一些事务所积极制定了审计里程碑计划，以促进**早期规划，并加强了客户承接及续任的程序**。这些措施旨在加强沟通，并在任命或辞去核数师职务之前对尚未解决的审计风险进行评估。我们鼓励该等事务所领导层应密切关注其新措施是否得到有效实施，以推动质素的持续改进。
50. 不仅为了符合监管之要求，一些事务所还致力于加强其质素控制／管理系统。具体而言，事务所**加强了文件汇编和检索程序**。例如，有两间类别A事务所收紧了有关政策，要求在审计报告日期后7至14天内完成文件汇编，远远早于标准下要求的60天。
51. 通过收紧内部政策，要求核数师确保在审计报告日期前完成文档，并将对审计文档的行政性质的修改限制在审计报告日期后的7至14天内，这种方式超越了单纯的合规性，突显了事务所领导层对审计文档完整性的重视。
52. 我们还注意到，一些事务所领导层亦采用了以风险为本的方式来**监督项目团队的绩效和工作量**，尤其是那些内部或外部查察结果不如理想的合伙人。为此，该等事务所加强监督，并为被视为质素风险较高的合伙人提供额外的辅导和支援。

53. 2023年，所有类别A事务所都根据我们的查察发现采取了积极措施，加强指导和标准化工作文件模板。这些措施旨在实现审计实践的一致性。
54. 然而，我们尚未观察到若干少数类别A事务所的审计质素在不同年份有持续改善。我们发现以下三个因素可能会影响实现高质素审计的改善程度。
- a. 审计的复杂性
- i. 在动态的经济环境中开展审计工作，尤其是复杂的审计工作，面临着可能影响审计质素的挑战。
 - ii. 复杂环境的特点是风险增加，如业务波动性增加、会计政策变化、财务错误陈述风险和欺诈风险。
 - iii. 全球经济缺乏稳定性和可预测性也会阻碍对风险的识别和评估，可能导致审计程序出现漏洞和保证程度降低，从而影响审计质素。
 - iv. 所有这些风险都为核数师准确评估财务报表的可靠性带来挑战。为应对这些挑战，事务所管理导层必须培养高度的专业怀疑精神，加强稳健的质素管理流程，尤其是通过加强项目团队的行业知识。
 - v. 这将有助于确保以最专业的怀疑态度来开展审计工作，从而有效应对更高的审计风险。

- b. 财务指标定位高于审计质素
 - i. 审计质素不能因财务指标而受到影响。要使项目合伙人及其团队对审计质素保持积极性并承担责任，有赖于事务所领导层是否有决心将对持续审计质素的重视融入其文化、实践和奖励制度中。
 - ii. 倘若没有明确界定以质素为导向的绩效为目标，合伙人在决定如何分配时间和资源而又不影响整体审计质素时可能会遇到困难。在这种情况下，事务所领导层起着至关重要的作用，应制定清晰透明的审计质素为目标。
 - iii. 这将促使合伙人能够致力持续提供高质素的审计，而不必因担心审计客户流失至其他事务所而影响审计质素。
- c. 持续改进
 - i. 尽管我们在2023年的查察结果与各事务所为了解决我们之前查察发现而采取的举措之间可能存在时间差，但各事务所为提高审计质素而迈出的每一步都会在未来带来改善。
 - ii. 若干类别A事务所已根据我们以前的查察发现采取审计质素措施。然而，根据我们以风险为本的方式，所查察的财政年度为截至2022年6月30日或之前的审计项目并未能反映事务所于2023年已实施的措施。
 - iii. 尽管存在这些因素，事务所领导层应优先实施旨在解决我们在对同行的查察中已识别的共同发现的措施。

55. 为改善审计质素，事务所领导层有责任确保其补救方案设计得当并得到有效实施。为确保有效实施，一些类别A会计师事务所会指定了补救指导团队来监督方案的设计及执行。这种监督有助于查明缺失的根源，并推动对成功执行补救措施的问责。

(ii) 跟进查察

56. 在2023年的查察中，我们选择了两个曾被发现存在重大发现的审计项目来进行跟进查察。这些跟进查察有两个目的。首先，这使我们能够对事务所采取的补救行动进行评估，并评估事务所对之前查察发现的整改情况。其次，这样做的目的是鼓励事务所领导层及时采取补救行动。
57. 我们对这两个上市实体项目的跟进查察结果表明，这两间类别A事务所已采取有效的补救措施来解决之前的发现。这两间事务所通过改进事务所的工作文件模板，来加强审计实践。

类别B和类别C事务所

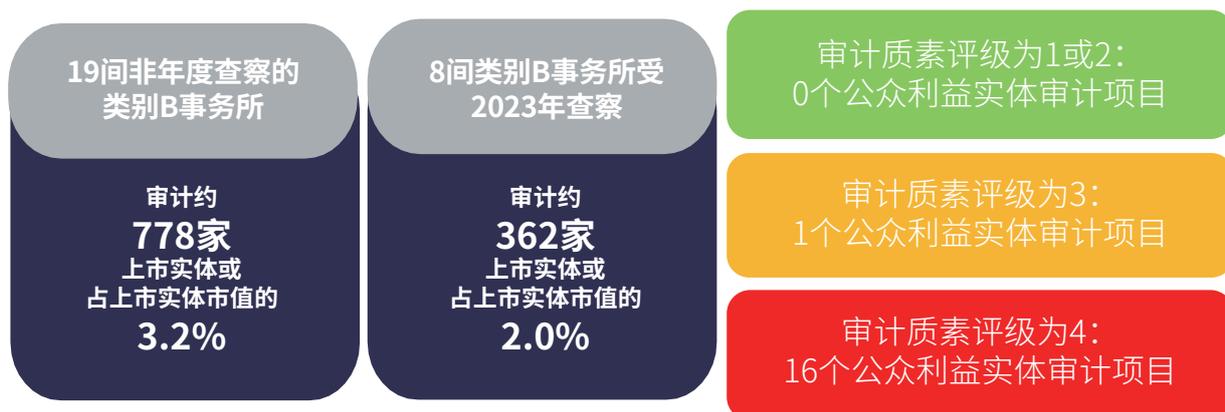


表3 按类别B事务所及其审计质素评级划分受查察的公众利益实体审计项目数量

类别B事务所	于2022年12月31日的上市实体总数 (按核数师委任划分)	2023年			
		受查察公众利益实体项目数量			
		总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3	审计质素 评级4
受一般查察的5间事务所	231	11	0	1	10
受特定范围查察的3间事务所	131	6	0	0	6
总计	362	17	0	1	16

20间非年度查察
的类别C事务所

审计约
74家
上市实体或
占上市实体市值的
0.1%

6间类别C事务所受
2023年查察

审计约
30家
上市实体或
占上市实体市值的
0.02%

审计质素评级为1或2：
0个公众利益实体审计项目

审计质素评级为3：
2个公众利益实体审计项目

审计质素评级为4：
4个公众利益实体审计项目

表4 按类别C事务所及其审计质素评级划分受查察的公众利益实体审计项目数量

类别C事务所	于2022年12月31日的上市实体总数 (按核数师委任划分)	2023年			
		受查察公众利益实体项目数量			
		总计	审计质素 评级1或2	审计质素 评级3	审计质素 评级4
受一般查察的6间事务所	30	6	0	2	4

58. 于2023年，我们查察了8间类别B事务所及其17个审计项目。还查察了6间类别C事务所及其6个审计项目。表5以并无披露特定事务所身份的方式呈列。然而，这让公众透过我们查察的类别B和类别C事务所审计项目，更有效地了解审计质素评级的分布情况。

表5 在2023年受查察的每间类别B或类别C事务所的每个受查察审计项目的审计质素评级

受查察审计项目	在2023年受查察的类别B和类别C事务所													
	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	C1	C2	C3	C4	C5	C6
#1	4													
#2	4													
#3	4													
#4		4												
#5		4												
#6			3											
#7			4											
#8				4										
#9				4										
#10					4									
#11					4									
#12						4								
#13						4								
#14							4							
#15							4							
#16								4						
#17								4						
#18									3					
#19										4				
#20											3			
#21												4		
#22													4	
#23														4

附注： B1至B5和C1至C6事务所为一般查察。B6至B8事务所为特定范围查察。

(i) 一般查察

59. 采用以风险为本的方式和相称原则，我们的一般查察涵盖五间类别B事务所和六间类别C事务所，以及这些事务所完成的17个上市实体项目（2022年：22个）。
60. 在接受查察的这17个审计项目中，82%（或14个）的审计质素评级为4（2022年：50%或11个）。今年的缺失率较高，表明类别B和类别C事务所未符合公众对上市实体审计质素的期望。该等事务所需要付出巨大努力，才能达到符合预期审计质素的水平。

五间事务所的查察结果一再未如理想，表明该等事务所领导层缺乏管理质素的态度，并且未能从我们之前的查察发现受益

61. 一般来说，我们希望事务所能从我们的查察发现受益，并采取适当行动改进今后的审计工作。
62. 在比较类别B事务所和类别C事务所于2023年的查察结果与该事务所的过往记录时，我们注意到，大多数类别B事务所和类别C事务所（B1、B2、B4、C2和C4）并无改善。第3.III部分表9所列的重复查察发现的缺失率令人无法接受。这充分表明这些事务所在过往数年度所进行的根本原因分析和所制定的补救方案，未能有效解决实际的潜在问题，又或方案中的补救行动未有妥善执行，或其质素控制／管理系统存在其他问题。
63. B2事务所曾于2021年接受查察。2022年，我们根据AFRCO第21H(b)条发出要求函，要求该事务所在其同意的指定时限（要求函日期起计三至七周）内采取纠正行动（如制定修正的工作文件模板、准则和培训课程）。然而，事务所并未完全遵守我们的要求，这是一个严重的问题。因此，会财局随后采取了执法行动，对该事务所及其领导层不遵守监管要求的行为进行了训斥和罚款。

64. 我们希望所有事务所领导层都能严格遵守我们的监管期限，并与会财局充分合作。不遵守监管要求和未能遵守时限是不可接受的，因为这有损于监管的有效性。会财局致力于采取适当和相称的执法行动，以确保受监管实体履行其义务。
65. 会财局提醒事务所领导层投入足够的精力和资源，评估其补救方案在解决重大缺失方面的充分性和有效性。倘若其行动计划设计不当或未能在规定时限内有效实施，事务所必须立即采取跟进行动，这一点至关重要。这种方式将使事务所能够防止今后再次发生此类缺失。
66. 我们强调，事务所必须全面承担合规责任。事务所必须彻底评估其补救方案，确保这些计划能够有力地解决已发现缺失的根本原因。仅仅制定行动计划是不够的。事务所还必须密切监督这些计划的实施，并进行必要的调整，以确保其有效性。
67. 通过优先评估和实施有效的补救措施，事务所可以表明其致力于维护更高标准的合规性和质素。会财局希望事务所领导层对这一关键任务投入必要的关注和资源，因为这对维护财务报告生态系统的完整性至关重要。

首次接受查察的事务所迫切需要培养合规文化

68. 按照我们以风险为本的方式，我们挑选了一间类别B事务所(B5)和两间类别C事务所(C5和C6)进行首次查察。这些事务所(B5、C5和C6)于2023年完成了首次上市实体审计。

69. 我们在对C5和C6事务所的查察中发现了大量不符合《道德守则》和《质素管理准则》的情况。最严重的问题出现在C5事务所，我们发现项目团队篡改了存档的审计工作文件，且项目合伙人和经理对受查察的项目进行了追溯编制。
70. 篡改存档审计工作文件和追溯签字日期严重违反《专业会计师职业道德守则》。这些行为破坏了审计程序的完整性和可靠性，而这对维持公众对香港财务报告质素的信任至关重要。这种做法是不可接受的，会财局将采取必要的后续行动。
71. 我们对C6事务所的查察发现，该事务所未能制定和实施质素管理制度。具体而言，尽管我们不断努力，并多次发表文章⁵强调质素管理制度对会计行业的重要性，但C6并未执行任何风险评估程序，作为其质素管理制度实施工作的一部分。这表明该事务所领导层在遵守《质素管理准则》方面并未表现出合规的态度。
72. 就B5事务所而言，两个上市实体项目的查察结果表明，项目合伙人并无适当指导、监督和审查其项目团队的工作。因此，B5事务所的质素管理制度未能确保审计过程的完整性和可靠性。这一缺失可能主要归因于两个因素：
- a. 两名项目合伙人的经验有限，其在非公众利益实体项目中担任该职务的年限分别为1年和4年。
 - b. 事务所的上市实体项目复杂且风险较高，与合伙人过去主要监督的非上市实体项目有很大不同。

⁵公众利益实体核数师就新增和经修订质素管理准则实施进度的调查发现 (仅英文版本) (2022年3月31日)

有关公众利益实体核数师就新修订的质素管理准则的实施进度的跟进调查发现 (仅英文版本) (2022年11月10日)

查察洞见 (2023年11月30日)

审计焦点：2023年度审计提醒 (仅英文版本) (2023年12月22日)

73. 会财局担心，项目合伙人在领导复杂和高风险的上市实体审计方面缺乏足够的经验，这削弱了事务所有效监督和管理其上市实体项目质素的能力。
74. 我们在查察中发现的这些重大违规行为和查察发现表明，这些事务所领导层有迫切需要培养一种以质素和诚信为中心的文化。其必须强调诚信和质素是核心价值观，并确认质素管理作为事务所取得成功关键驱动力的重要性。
75. 首次查察的引入为事务所提供一个宝贵的机会，可以对其现有的政策、程序和内部控制进行严格评估。新进入或计划进入公众利益实体审计市场的事务所应将这查察视为主动加强合规框架的催化剂，而不仅仅是对发现的缺失做出反应。
76. 通过培养合规文化，事务所可以：
 - a. 赋予员工权力，让其优先遵守法规和标准。
 - b. 在各个层面促进合规责任的自主性和问责制。
 - c. 鼓励与会财局进行坦诚沟通与合作，以解决任何关切或问题。
 - d. 实施有效的培训和持续学习计划，提高合规意识和能力。
 - e. 持续监视和改进合规流程，以保持领先于监管要求，从而维护审计质素。

事务所质素改进工作的不同结果

77. 我们看到，事务所的质素改进工作取得了不同的结果。一些事务所利用了我们之前的调查发现，实施了以根本原因分析为导向的量身定制的补救方案，取得了显著的改进。然而，其他事务所，特别是那些领导不力的事务所，仍然表现不佳，存在重大缺失，这突出表明整个行业需要更加一致和有效的质素管理措施。
78. 与之前的评级（B3:4；C1:4）相比，B3事务所（2023年：3）和C1事务所（2023年：3）的审计质素评级有所提高。尽管仍有很大的改进空间，但我们赞扬各事务所利用我们的查察发现，并遵循我们的指导制定补救方案，通过其根本原因分析对我们的查察发现作出回应。例如，这些事务所采取了纠正措施，如增加合资格员工人数、规范集团审计和风险评估的审计方法及向员工提供额外培训和指导。
79. 至于C3事务所，与之前的结果相比，其审计质素评级保持在3。按照我们去年的要求，该事务所采取措施来弥补其质素控制体系中以往的缺失，并从今年改进的质素管理制度中受益。我们很高兴地发现，在2023年的查察中，事务所没有再次出现整体缺失。
80. 尽管没有一刀切的质素改进解决方案，但根本原因分析和补救计划是经过时间考验的有效工具，可供事务所努力提高审计质素。我们鼓励事务所领导层及其项目团队不断回顾我们关于有效的根本原因分析⁶的倡导，并实施量身定制的解决方案，以应对其具体的质素挑战。

⁶外部核数师执行根本原因分析的指引（仅英文版本）（2022年6月17日）

类别B和类别C事务所领导层必须证明其上市实体审计质素有所提高

81. 会财局尚未观察到我们所查察的类别B和类别C事务所的审计质素达到可接受的水平。我们确定了事务所领导层必须立即采取的以下三项关键行动。
- a. 必须**加强承诺**，有效实施纠正措施。应开展强有力的根本原因分析，彻底查明并解决会财局查察中发现的缺失的根本原因。
 - b. 只有在**审计费用与其承担的审计风险相称的情况下**，事务所方会接受上市实体项目。这将使事务所能够分配足够的资源，确保提供高质素的审计。资源不足和预算限制可能会影响事务所保持预期审计质素水平的能力。事务所领导层不得施加不合理的预算限制，以免削弱其进行高质素审计和满足公众对审计质素期望的能力。
 - c. 应指派**具有足够经验和专业知识的合伙人或董事**处理高风险上市实体项目的复杂审计和会计问题。倘若不当地将审计项目分派给具有相关经验的合伙人，审计质素可能会受到影响，特别是倘若将工作分派给在处理审计风险较大的审计项目方面经验有限的新入职合伙人或董事。
82. 总之，会财局强调，上市实体审计的质素至关重要。我们将以同样的高标准要求所有审计事务所，无论其规模或市场地位如何。维持整个会计专业界别一致的审计质素，对保障公众利益及维持香港作为国际金融中心的诚信至为重要。

(ii)对三间类别B事务所的特定范围查察



对于三间类别B事务所，由于其上市实体项目规模较大，或倘即将辞任的核数师发现有重大未决事项，我们采取积极主动的方式，以解决我们对其能力和实力的关注。

特定范围查察的目标和方式

83. 特定范围查察的目的，旨在对那些在过去几年中急速发展又被发现存在审计质素问题的事务所，或我们评估认为无法提供高质素审计的风险较高的事务所，以解决重大审计质素风险和其他问题。
84. 具体查察范围可能包括以下内容：
 - a. 对选定的香港上市实体已完成的审计项目进行深入查察。
 - b. 全面查察事务所质素管理制度的选定部分。
 - c. 当事务所为有效解决已发现的审计质素控制缺失的努力而引起重大关注时，对事务所的补救行动进行现场评估。
85. 通过开展这些特定范围的查察，我们的目标是在潜在的质素问题升级并对资本市场的完整性构成更广泛的风险之前，解决这些问题。这种积极主动的方式使我们能够与事务所密切合作，应对新出现的挑战，确保持续提供符合公众期望的高质素审计。
86. 2023年，有三间类别B事务所被选中接受特定范围查察，原因是其过往的查察结果不如理想，以及在提高审计质素方面的承诺与其上市实体审计业务快速增长不相称。

已识别的重大发现

87. 我们的查察结果表明，我们查察的六项公众利益实体项目的审计质素是**不可接受的**。该等核数师就其审计结论所获取的审计证据的充分性或质素是否足够存在重大疑虑。已发现的重大发现包括：
- a. 项目团队并未评估上市实体将若干重大无形资产的使用寿命估计为比其许可期限短几年是否合理。该等资产在上市实体获得其所有预期的未来经济利益之前已获悉数摊销。
 - b. 上市实体获得了其新业务的重要专业知识。该业务处于发展初期，仅有少数客户。然而，管理层在估计与该资产相关的现金产生单位的可收回金额时所采用的假设非常进取。例如，与实际销售额相比，预计销售额将在一年内增加四倍，而在五年内将增加六倍。除询问管理层及审查管理层为潜在客户编制的业务建议书外，项目团队并无对该等重大假设执行任何其他程序。
 - c. 上市实体已承诺以预定价格购买若干产品，并支付了若干订金。产品价格~~在报告期末~~交付给上市实体之前已经下跌。根据《香港会计准则第37号》*拨备、或然负债和或然资产*，上市实体已经为购买合约的估计损失计提拨备，相当于已支付的订金。然而，核数师并未严格评估倘上市实体未履行该等合约，上市实体是否有义务支付任何赔偿或罚款。任何额外的赔偿或罚款拨备对上市实体的综合财务报表整体而言均属重大。

- d. 项目团队未有执行足够的程序来测试收入。

我们查察中的若干重大发现如下：

- i. 在一次审计中，核数师主要使用审计确认书来核实该公司80%以上的主要建筑合约收入，而不是详细审查相关交易。在两次审计中，确认程序本身不充分－核数师并无适当核实确认方的真实性，亦未确保对整个确认过程进行适当控制。此外，核数师并未对没有答复确认要求的情况执行替代程序。

这种对确认程序的过度依赖和无效控制使人们对所报告的客户合约收入的存在及准确性产生了重大关注。

- ii. 独立核数师报告中披露，核数师的基础工作文件不足以支持其声称为解决与收入确认有关的关键审计事项而实施的具体审计程序。

这引起了严重关注，即核数师的报告可能在实际执行的审计程序方面误导了公众。

- iii. 审计工作文件中包含的资料与其上市实体经审计财务报表中披露的有关收入的资料不一致。

经审计的财务报表与编备审计记录之间的该等不一致引起了提供给公众的资料的可信性和完整性的严重关注。

88. 我们从发现中亦特别关注到，有一个上市实体项目的项目团队并未识别和适当评估其指定估值专家的客观性。该估值专家参与了上市实体的若干重大金融资产预期信用损失的审查。同时，彼亦向上市实体提供有关物业、厂房及设备的估值服务。由于潜在的利益冲突，这严重质疑了核数师专家关于经审计财务报表中特定账户结余估值结论的可靠性和客观性。

我们的跟进行动

89. 审计质素不可接受的项目将提交给我们的调查部采取进一步行动。由于查察结果一直不能令人满意，我们将密切监察该等事务所是否已执行适当的整改措施，并透过更频繁的查察来持续评估其审计质素的状况。

造成特定类别B事务所缺失的可能原因

90. 我们确定了可能导致该等审计工作不达标的关键因素。这些因素包括：

a. 不恰当的领导，过度关注财务指标，而忽略了维护审计质素

- i. 该等事务所在接受潜在上市实体项目之前，对其复杂性和风险状况进行评估时，缺乏全面的风险评估。这一点对于前几年有未解决审计事项的上市实体尤为突出，因为该等事务所未能充分考虑到所需增加的审计工作量。我们的查察显示，2022年三间特定的类别B事务所新承接的上市实体审计客户中，平均有25%（其中一间事务所更高达44%）的客户由其辞任核数师报告了重大未解决事项。

- ii. 商定的审计费用水平与提供高质素审计一般所需的资源不相称。这种以费用为导向的方式阻碍了事务所分配足够的时间、人员和专业知识来正确执行审计工作的能力。我们注意到，在三间类别B事务所中，平均60%的新核数师任命在降低审计费用的情况下而接受。在极端情况下，该等降低超过辞任核数师所收到年度审计费用的50%。

b. 在进行审计时，缺乏质疑客户的怀疑精神

- i. 项目合伙人和其他项目团队成员表现出缺乏专业怀疑精神，未能在必要时对管理层的断言和假设提出有力质疑。怀疑的心态对于核数师识别和审查管理层可能做出的不合理假设或估计至关重要，这些假设或估计可能对财务报表产生重大影响。缺乏这种批判性思维削弱了事务所发现隐藏风险和违规行为的能力。
- ii. 项目团队表现出过度依赖审计客户提供的信息和陈述，缺乏足够的测试来验证有关资料的准确性和完整性。有效的审计需要采取平衡的方式，获取和评估多种证据来源，以形成独立的结论。

c. 缺乏对合伙人工作量的监督

- i. 该等事务所未能充分监督合伙人的工作量，导致高风险项目的资源分配不足或项目合伙人对高风险项目的监督及指导不足等潜在问题。其中一间事务所接受了大量规模大且复杂的上市实体审计（就其上市实体审计客户的市值而言，增长了八倍），而项目合伙人的数量仅略有增长。此外，这三间类别B事务所的部分项目合伙人工作负荷繁重，各自于十五个月内完成了15个至17个上市实体审计。该等项目合伙人处理的部分上市实体审计客户涉及复杂的审计事项，市值较大。
- ii. 该等事务所缺乏对合伙人的有力监督和对项目团队工作的充分审查，尤其是在涉及重大管理判断和估计的领域。

91. 我们的查察发现表明，核数师在整个审计过程中必须保持适当水平的专业怀疑态度，不盲目接受管理层的解释或审计客户提供的资料至关重要。倘若未能如此，就会导致重大审计缺失，并破坏审计职能提供独立保证的基本作用。

V. 非公众利益实体核数师的查察结果

92. 2022年进一步改革后，我们的查察范围扩大到非公众利益实体审计。2022年，查察重点是类别A事务所进行的非公众利益实体审计。2023年，查察范围进一步扩大到类别B至D事务所。
93. 2023年，共查察了42个非公众利益实体项目（2022年：6个）。其中17个由公众利益实体核数师完成（2022年：6个），25个则由非公众利益实体核数师完成（2022年：无）。
94. 根据我们2023年的调查问卷，共有约2,792间类别D及类别E事务所。根据相称原则，查察的重点是类别D事务所，即有超过20个非上市实体审计项目中包含较多公众利益元素及／或500个非上市实体审计项目的事务所。2023年，13间类别D事务所接受了查察（2022年：无），其非公众利益实体审计客户从510个到3,000个不等。
95. 于2022年，香港会计师公会根据过渡安排转介的非公众利益实体执业单位中，有12个完成跟进查察。于2023年，我们会继续对8个非公众利益实体执业单位就11个非公众利益实体项目进行跟进查察。
96. 由于这是我们首年查察非公众利益实体执业单位，我们的主要重点是了解该等核数师所执行工作的整体质素状况。因此，我们并无对其查察作出任何审计质素评级。
97. 有关查察发现的更多资料和对非公众利益实体核数师的洞见，请参见第2.III和4.II部分。

第2部分

质素管理制度查察



我们相信致力维护审计质素的事务所多数拥有较为完善的质素管理制度，能够更有效地推动项目整体质素的持续改进。

反之而言，在质素管理制度方面有多项重大发现或审计质素长期未有任何提升的事务所，反映出彼等事务所领导层未能在组织内部培养出强而有力的审计高质素文化。

I. 质素管理制度对审计质素的重要性及我们的查察方式

1. 事务所应运用质素管理制度作基础，创建一个综合系统，以协助项目团队一以贯之地执行高质素的审计。高效的质素管理制度有助实现高质素审计的一致性和可靠性。
2. 我们的2023年质素管理制度查察方式以风险为基础，专注于整个事务所的特定质素风险。
3. 今年为我们于质素管理准则在2022年12月15日开始实施后对事务所的质素管理制度进行查察的第一年，我们的的主要查察重点为评估：
 - a. 事务所制定适当的质素目标。
 - b. 识别及评估相关质素风险。
 - c. 制定并实施有效应对措施，以解决该等质素风险。

4. 该查察方式旨在：
- a. 有效应对不同规模的事务所面临的独特质素管理挑战，同时保持对审计生态系统的全面监督。
 - b. 将我们的资源及注意力有效地分配到最需要关注的领域。

对类别A事务所质素管理制度的查察

5. 就六间类别A事务所而言，我们重点评估其风险评估流程的稳健性，包括质素管理制度各组成部分的应对设计。于2024年及2025年，我们的查察方式将以风险为重点，并具有周期性。将通过对类别A事务所的质素管理制度的特定方面进行深入审查来支持这一点。
6. 通过采用该基于风险和主题导向的方式，我们希望确保事务所的质素管理制度保持敏捷性、相关性和有效性，从而推动整个事务所不断提高审计质素。

对类别B及类别C事务所质素管理制度的查察

7. 就接受2023年一般查察的11间类别B及类别C事务所而言，我们专注于质素管理制度各组成部分与事务所特定事实及情况更相关的关键质素风险。在该等选定的重点领域，我们已评估：
- a. 事务所为解决关键质素风险而设计及实施的应对措施。
 - b. 事务所监测及补救措施的设计。

对类别D事务所质素管理制度的查察

8. 就接受2023年查察的13间类别D事务所而言，我们专注于：
- a. 评估其风险评估程序的稳健性及有效性。
 - b. 针对维持高质素审计所需的关键应对措施。

我们对质素管理制度的查察方式

9. 随着我们进入第二个查察周期，我们完善了评估每项质量管理体系发现的重要性的机制。这包括进行更全面的评估，考虑违规行为的性质、严重程度和普遍程度。
10. 通过采取更全面、更细致的方式来评估质素管理制度发现的重要性，我们旨在为事务所提供更清晰、更可行的反馈。
11. 由于采用该经完善的方式，我们查察过的事务所能够更有效地确定优先次序，并将纠正行动集中在更重要的质素管理制度发现上。这可确保事务所及时处理其质素管理制度中最关键的问题及漏洞。
12. 我们敦促事务所的所有管理层在处理质素管理制度发现时应借鉴我们的方式。我们鼓励事务所在与会财局合作时采取协作的心态，以加强其质素管理制度并培养持续改进的文化。

II. 主要发现 – 公众利益实体核数师

类别A事务所

13. 下表列示与2023年查察中各质素管理制度组成部分识别的发现有关的类别A事务所数量。值得注意的是，其中两间类别A事务所在项目审计执行存在重大发现。进一步详情载于附录2。

表6 与《香港质素管理准则第1号》组成部分识别的发现有关的类别A事务所数量

《香港质素管理准则第1号》 的八个组成部分	与识别的发现有关的类别A事务所数量			
	其他发现	比较不重大发现	重大发现	总计
风险评估程序	0	2	0	2
管治与领导力	1	2	不适用*	3
相关道德要求	2	2	不适用*	4
承接及续任	3	不适用*	不适用*	3
项目审计执行	2	2	2	6
资源	不适用*	2	不适用*	2
信息及沟通	1	2	不适用*	3
监测及补救措施	3	不适用*	1	4

- * 2023年对类别A事务所质素管理制度的查察主要专注于评估该等事务所根据《香港质素管理准则第1号》进行的风险评估程序。“不适用”指在我们的质素管理制度查察范围内未识别任何发现。有关我们对类别A事务所的质素管理制度查察方式的更多详情，请参阅第2部分第5及第6段。

特定类别A事务所的稳健风险评估程序

14. 大多数类别A事务所已实施并调整其质素管理制度内的风险评估程序。该等事务所已分配专门资源，并利用其国际网络事务所的支援，以增强其风险评估能力。
15. 在我们的第一年质素管理制度查察中，我们并无发现该等类别A事务所的风险评估程序存在任何重大发现。
16. 然而，我们确实观察到各类别A事务所在识别及评估其质素风险时所采用的方式及详细程度存在若干差异。例如，其中一间类别A事务所全面评估了已识别的质素风险可能对实现每项质素目标造成的不利影响。该事务所随后设计了针对性的应对措施以减轻这些风险。
17. 这种以风险为导向、量身定制的质素管理制度实施做法，可为其他事务所提供宝贵的学习机会。通过观察更加成熟的类别A事务所如何识别和解决其特定质素风险，其他事务所可以完善自身的质素管理制度政策和程序，推动审计质量的持续改善。

加强客户承接及续任程序

18. 我们的《[更换核数师的指导说明](#)》概述了我们对事务所在变更核数师方面的期望。所有事务所均应参照我们的指引说明，就承接及续任客户关系及特定项目实施有效的政策及程序。

19. 在我们的查察的项目中，我们仅发现了部分类别A事务所在承接及续任客户关系及项目方面存在的其他发现。
20. 各类事务所均应坚持制定及实施稳健的质素管理制度，以便进行全面的客户承接及续任性评估。事务所亦应确保对客户的持续性评估得到有效地执行，以支持其在公众利益实体审计客户的股东周年上寻求续聘的建议。全面的客户持续性评估应涉及对审计费用建议的审慎考虑，以确保事务所分配足够的资源提供高素质审计。

类别B及类别C事务所

21. 下表列示与2023年查察中各质素管理制度组成部分识别的发现有关的类别B及类别C事务所数量。值得注意的是，我们在一般查察的11间类别B及类别C事务所中识别了重大发现，尤其是在管治及领导力、遵守相关道德要求、项目审计执行以及监测及补救措施等质素管理制度组成部分方面。进一步详情载于附录2。

表7 与《香港质素管理准则第1号》组成部分识别的发现有关的类别B及类别C事务所数量

《香港质素管理准则第1号》 的八个组成部分	与识别的发现有关的类别B及类别C事务所数量			
	其他发现	比较不重大发现	重大发现	总计
风险评估程序	1	5	1	7
管治与领导力	0	3	4	7
相关道德要求	0	4	5	9
承接及续任	0	5	0	5
项目审计执行	0	5	5	10
资源	1	1	3	5
信息及沟通	2	5	0	7
监测及补救措施	0	9	2	11

大多数类别B及类别C事务所的风险评估程序过于笼统

22. 我们发现大多数类别B及类别C事务所的风险评估程序过于笼统，并未考虑事务所的具体情况。
23. 超过60%接受2023年查察的类别B事务所及超过80%接受2023年查察的类别C事务所根据香港会计师公会于2022年9月发布的质素管理制度手册模板，就其事务所的质素管理制度制定了风险评估过程、政策和程序。
24. 我们注意到：
 - a. C6事务所并无根据新的质素管理体系执行任何风险评估程序。
 - b. 另外五间类别B及类别C事务所仅对香港会计师公会质素管理制度手册模板做了有限的修改。该等事务所并无正确识别其事务所特有的所有质素风险，或无法解释若干质素风险与其事务所相关的原因，以及其事务所的政策及程序如何应对该等风险。

领导层对推动合规文化的重要性

25. 我们与质素管理制度管治及领导力部分有关的查察发现表明，有七间事务所的质素管理／控制制度中反复出现重大或比较不重大的不合规情况。质素控制或管理问题的反复出现证明该等事务所缺乏领导层（包括主席及管理合伙人）设定合适的“高层定调”，以在事务所内培养一种以提供高质素审计和满足公众期望为本的文化。

III. 主要发现 – 非公众利益实体核数师

类别D事务所

26. 本年度不拟披露在查察类别D事务所中识别的有关质素管理制度发现的统计结果。此举是为了避免引起公众过度关注，因为该等事务所仍在不断学习，以满足专业界别及公众更广泛的期望。

在风险评估中优先考虑遵守道德要求及项目审计执行

27. 非公众利益实体核数师的事务所领导层应更加重视确保在事务所程序中遵守道德要求及维持项目审计执行的质素。
28. 就所有非公众利益实体核数师（包括未接受2023年查察的事务所）而言，对其风险进行全面评估至关重要。
29. 彼等应评估是否需要额外的目标维持审计质素或识别相关风险，并制定适当的政策及程序，以实现该等目标及风险管控。
30. 健全的评估应能解决我们在我们的2023年查察中发现以下在同行事务所的主要共同发现：
- a. 普遍缺乏评估因与客户长期联系而产生对独立性的威胁的政策及程序，在其中一个案例中，同一业务合伙人向非公众利益实体客户提供了超过25年的审计服务，这可能会对事务所造成熟悉及自身利益威胁。
 - b. 缺乏对提供非鉴证服务是否会对独立性造成威胁或甚至是否属于《道德守则》所禁止的服务的评估，例如，网络事务所担任审计客户的公司秘书。

- c. 事务所的政策及程序并无针对与事务所情况评估相关的特定质素风险，导致缺少解决该等风险的相关程序及政策。
- d. 缺乏指引或审计方式无效，特别是在以下第4.11部分所述缺失率较高的关键风险领域。
- e. 缺乏足够的控制措施，以防止损坏及未经授权更改已归档的审计项目文件，这可能会损害编备审计记录的完整性及质素。

IV. 我们的期望 — 呼吁整个事务所致力于提高审计质素

- 31. 我们一直强调有效的质素管理制度对于维持高质素审计的重要性。
- 32. 通过突出我们在查察过程中发现的各类事务所的主要重大发现，我们旨在促使教育事务所领导层即时改善其事务所文化。
- 33. 该文化转变应专注于优先将审计质素作为核心目标。我们期望事务所领导层与我们合作，并采取相应行动，加强质素管理制度，以提供一致的审计质素。
- 34. 为建立健全及有弹性的质素管理制度，核数师必须确保有足够及适当的资源来执行必要的审计程序。
- 35. 根据我们于2024年3月发布的[《香港公众利益实体审计市场分析报告》](#)，初级职位的高空缺率及流失率可能会破坏公众利益实体核数师建立稳定的项目团队及维护审计质素的努力。

36. 鉴于上述挑战，事务所应考虑采取整体方式，利用具体措施提高整体审计效率：
- a. 利用服务交付中心(执行《香港审计准则第220号(修订版)》对财务报表审计实施的质素管理详述的集中处理的流程或活动)。
 - b. 让合资格且称职的组成部分核数师参与集团审计。
 - c. 利用称职且经验丰富的外部项目质素复核员支持项目质素审查。
 - d. 聘请称职且经验丰富的外部监督员评估事务所的质素管理制度制定及实施、政策及程序。
 - e. 就会计分录测试等程序部署审计科技工具。
37. 尽管上述措施旨在提高效率，事务所领导层仍必须确保制定适当的政策及程序，对任何外部资源的使用进行适当的指导、监督和监测。事务所对其审计遵守所有适用专业标准的要求负有最终责任，并必须建立必要的控制和监督机制。

持续监控及补救措施对所有事务所的重要性

38. 虽然上述措施可能有助于缓解高空缺率及流失率的影响，但事务所必须拥有稳健而具弹性的质素管理制度。这将确保审计执行程序变化带来的质素风险得到有效解决，并确保审计质素不受损害。
39. 事务所领导层应全面评估其质素管理制度的有效性，以确保我们在质素管理制度查察中识别的重大发现得到充分解决。彼等应全面参与持续监控活动。通过积极主动地解决已识别的问题，事务所可以加强其质素管理制度，并确保其在支持一致的审计质素方面保持稳健及有效。

第3部分

查察公众利益实体项目



事务所不遗余力地从我们的查察发现中学习，通过减少先前发现的常见发现，持续改善其审计项目质素。该等措施包括有效执行集团审计、全面评估核数师的专家工作及加强编备审计记录。

然而，令人担忧的是，核数师对欺诈风险评估做出回应、检测重大会计估计及主要审计判断有关的发现仍然重复出现。事务所领导层必须采取更有力和积极主动的行动，以确保在这些高风险领域贯彻始终地执行高质素的审计。

对于事务所而言，必须优先采取强而有力的措施来解决这些重复发现并降低相关风险。这对提升其审计工作的整体质素及可靠性至关重要。

I. 我们的查察针对具有高风险因素的审计项目

1. 我们查察项目的主要重点是评估核数师有否遵守相关专业标准、法律及法规。我们的查察评估所选重点领域的审计工作质素。
2. 值得注意的是，我们的查察并不涵盖审计工作的各个方面。因此，我们的调查发现**未必代表财务报表存在错误陈述**，而是代表审计工作在我们所关注领域有所缺失影响审计质素。
3. 我们通过考虑可能会给审计带来挑战和风险的方面来厘定我们的重点领域。该等高风险领域被认为更有可能影响整体审计质素。我们旨在将查察工作集中在审计过程中需要特别关注的方面，按重点领域的风险进行资源规划和决定优先次序。

II. 主要发现 – 有显著改进的领域

4. 年内，我们与事务所领导层保持持续的沟通，并发布各种材料（例如查察洞见及审计提醒）。该等工作使我们能够加强持份者的参与，并积极与会计专业界别人员分享我们的查察发现及洞见。

5. 针对我们发现的审计质素缺失，部分事务所根据我们的反馈实施了必要的改进。该等事务所已采取重要措施提升其审计质素。
6. 如表8所示，与2022年相比，2023年这三个领域都有整体改进。这些改进体现了事务所领导层在采取行动以及在提高整体审计质素方面的努力。

表8 在有改善的查察领域中具至少一个发现的公众利益实体项目

	2022年			2023年		
	公众利益实体 项目数量	%		公众利益实体 项目数量	%	
有所改善的查察领域	相关领域 受查察的 项目数量	至少有一项发现		相关领域 受查察的 项目数量	至少有一项发现	
执行集团审计	12	7	58%	15	7	47%
使用核数师所聘用专家	27	16	59%	20	7	35%
编备审计记录的充分性	55	20	36%	48	9	19%

有效执行集团审计

7. 有效执行集团审计对于确保集团审计工作的整体质素至关重要。根据我们的查察发现，专注于以下两个领域的事务所执行了高质素的集团审计。
 - a. 进行现场审查，以密切监察参与集团审计工作的组成部分核数师的表现。此直接监督有助集团核数师与组成部分核数师之间更好地协调、沟通及调整审计程序。此举增强了集团核数师对组成部分核数师工作的审阅的整体有效性。
 - b. 制定及加强专门用于评估组成部分核数师所进行审计工作的适当性及充分性的指引及模板。该等资源为评估组成部分核数师的工作质素提供了明确的指引，并确保其结论得到充分支持。

核数师所聘用专家工作的全面评估

8. 对核数师所聘用专家工作的全面评估至关重要，原因如下：
 - a. 核数师必须评估其专家的客观性及能力，以确保专家的调查发现及结论的可靠性及适当性。全面评估有助于识别任何可能损害专家工作的偏见或限制。
 - b. 核数师需要评估专家的方法、程序及结论是否与整体审计目标一致，并提供足够适当的审核凭证以支持核数师的意见。
 - c. 全面评估有助核数师识别及解决与专家工作相关的任何风险或限制，减少审计失败的可能性。

9. 于我们的查察过程中，我们已识别以下的良好作业标准，供事务所考虑参考。
 - a. 制定并加强与内部和外部专家沟通的指导和要求。此举确保清晰了解专家工作的范围、方法及主要发现，以及核数师评价专家工作的凭证。
 - b. 更加注重记录对核数师专家所进行工作的可靠性及充分性的评估。
 - c. 制定一份清单或程序，规定评估专家工作的程序及对所进行工作编备审计记录的预期程度。该清单或程序确保核数师有明确的评估记录，提供透明度及支持审计过程中达成的结论。

加强编备审计记录

10. 鉴于编备审计记录对审计质素的重要性，会财局最近发表了一篇关于《[编备完整审计记录的重要性](#)》的文章。加强编备审计记录为核数师的工作及其决策过程提供透明度。它创建了一个可审计的路径，使内部和外部的问责制度更有效。
11. 根据我们的调查发现，我们观察到：
 - a. 越来越多的事务所特别注重要求该等涉及重大判断或构成重大审计风险的领域的充足文件。此举可确保核数师充分关注该等高风险领域的程序、发现及结论的完整记录。其亦有助于确保审计过程中的透明度、一致性及完整性。
 - b. 就涉及重大审计风险的领域而言，更多的事务所已制定并实施审计工作文件的标准化模板及指引。该等知识产权专门用于促进涉及重大判断或重大审计风险的审计程序、发现及结论的全面记录。通过提供清晰的框架和结构化的文档方式，事务所旨在确保项目团队在这些关键审计领域持续提供全面的资料。

III. 主要发现 — 需要立即纠正的重复发现

12. 我们已识别若干关键审计风险领域，该等领域存在重复出现的高缺失率。该等重复出现的发现是不可接受的。因此，事务所领导层必须付出额外的努力及资源以有效解决该等重复出现的发现。对于事务所领导层而言，果断采取纠正措施，以最逼切的方式纠正该等长期存在的问题至关重要。



屡犯之误，缺失之源；正视改之，成功之径。

表9 在具有最常见发现的查察领域中具至少一个发现的公众利益实体项目

	2022年			2023年		
	公众利益实体 项目数量	%		公众利益实体 项目数量	%	
具有最常见发现的查察领域	相关领域受查察的项目数量	至少有一项发现		相关领域受查察的项目数量	至少有一项发现	
评估金融资产的预期信用损失	19	11	58%	15	12	80%
非流动资产的减值评估	24	18	75%	15	11	73%
应对收入确认中欺诈风险的程序	43	17	40%	40	27	68%
应对因管理层凌驾于控制措施之上而产生的欺诈风险的程序	55	26	47%	48	30	63%

13. 在我们当前的查察中重复出现的发现与我们先前于2022年的查察调查发现在性质上大致相似。此趋势表明，会计师事务所于有效解决该等持续问题存在困难。相关重复出现的发现的更多详细资料刊载于我们的《2022年年度查察报告》第3部分。

过度依赖管理层

(i) 评估预期信用损失

14. 该发现突显管理层在厘定与预期信用损失相关的适当减值拨备金额时存在偏见的风险。核数师过度依赖管理层的主观评估，加上缺乏专业怀疑，容易造成金融资产相关信贷风险的不准确评估。未被发现的管理层偏见可能会影响财务报表的准确性，并误导持份者。我们已识别的具体发现示例包括：
- a. 对管理层对财务担保的可靠性或已抵押资产估值的评估不足或并无作出评估。对管理层在该等领域的判断进行适当审查对于降低偏见风险至关重要。
 - b. 对管理层所提供用于核实过往还款记录的准确性及完整性的程序不足。为确保管理层减值估计的可靠性，有必要对相关数据进行彻底测试。



信而审之，怀疑者洞悉信者所忽视。

(ii) 非流动资产减值评估

15. 在资产减值评估中过度依赖管理层提供的资料，令人担忧未能有效识别管理层在制定重大会计估计及判断时可能出现的偏见。这种偏见可能会导致减值拨备的潜在错误陈述，未能准确反映上市实体财务状况和业绩。我们在该领域发现的具体发现示例包括：
- a. 资产减值评估中使用的增长预测中存在乐观偏差，并缺乏根据。例如，在没有足够的支持证据的情况下，采用超过行业或经济长期平均的增长率。
 - b. 作出较一般五年规划期限更长期间的不合理预算或预测，其可能容易受到不切实际的假设或管理层偏见的影响。



不信所言，惟信所见；核数师之镜，洞察偏见之因。

*潜在欺诈风险**(i) 应对收入确认中欺诈风险的程序不充分／不适当*

16. 该发现于审计过程中具有重大影响，并可能严重削弱收入确认的可靠性，而收入确认是财务报告的一个关键范畴。我们在该领域发现的具体发现示例包括：
- a. 对管理层用于计量完全履行履约责任进度的方法的适当性及准确性的评估不足。这可能导致收入确认不准确，亦可能夸大或低估实体呈报的收入数字（尤其是长期合约）。
 - b. 对合约条款及条件的理解及评估不足可能导致应用错误的会计处理。这可能导致财务报表呈列的收入数字出现错误陈述，误导持份者。

(ii) 未能确认审计程序在识别及处理潜在欺诈风险方面的重要性

17. 该发现令人担忧，因为它涉及到应对潜在欺诈风险而进行的审计程序的充分性和有效性。这显示实际执行与应该执行以充分减轻欺诈风险的审计程序存在差距。如果没有实施以欺诈为重点的健全和全面的程序，会未能有效识别欺诈活动的可能性增加，这可能会对持份者和财务报告的整体完整性造成重大影响。我们在该领域发现的具体发现示例包括：
- a. 项目团队并无进行充分严格及全面的欺诈风险评估，亦无有效识别具有潜在欺诈特征的会计分录，例如未经授权交易、异常交易或异常账户组合。倘核数师发现该等指标，则应进一步执行实质性的审计程序，以调查及解决欺诈活动的任何潜在风险。

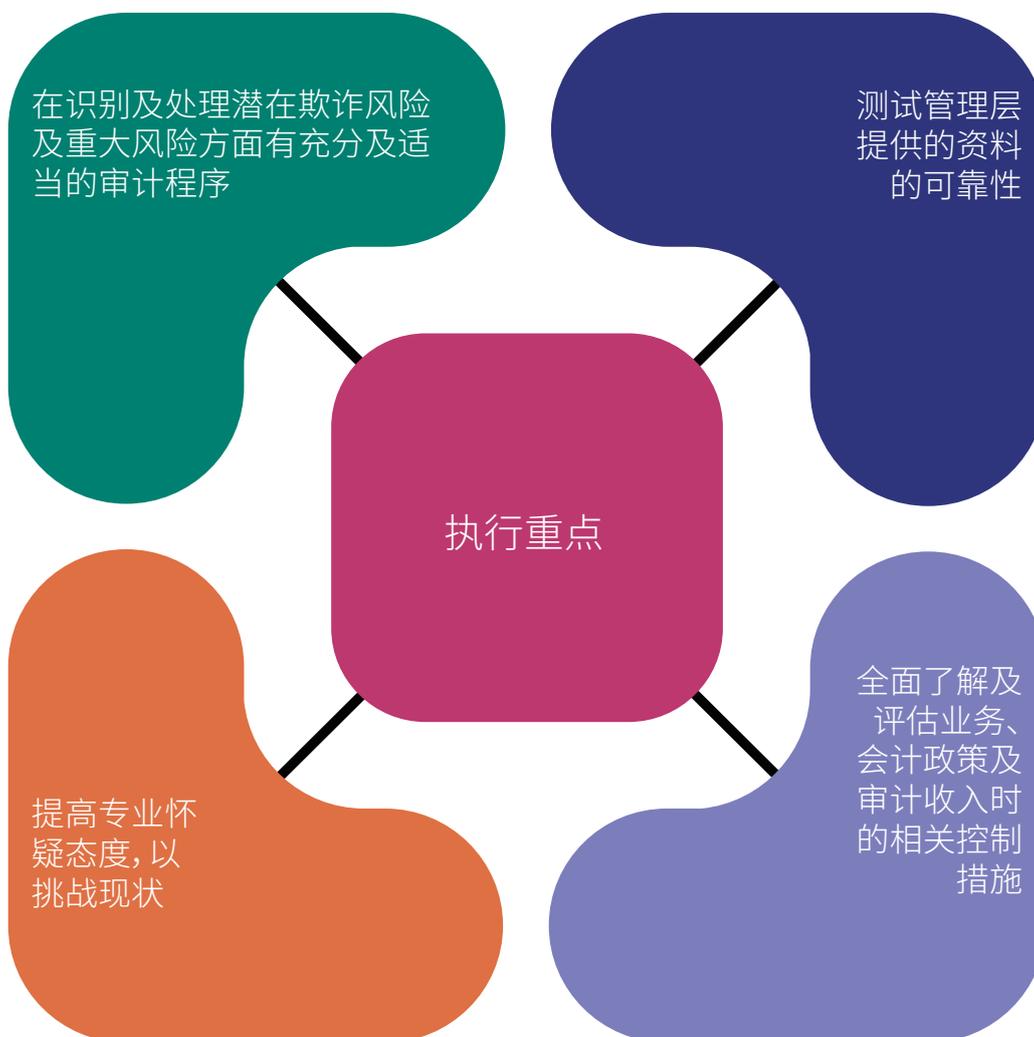
- b. 项目团队过度依赖管理层提供的管理陈述或资料，而未有充分评估该等资料的可靠性及完整性。过度依赖管理层可能并不准确或完整的陈述，可能导致核数师未能有效识别隐瞒欺诈活动并破坏审计过程的完整性。



核数师不至之处，欺诈丛生。揭露诈欺阴影，相关持份者得见。

IV. 我们的建议及期望

- 18. 事务所领导层应确保在审计工作中的质素始终如一，尤其是在以下关键领域，以实现始终如一的高质素审计。



第4部分

查察非公众利益实体项目



2023年是类别D事务所接受会财局查察的第一年，我们预期查察发现的数量会较多。鉴于对审计质素的要求与查察发现出现较大的差距，我们认为跟事务所的沟通变得关键。我们与该等事务所一直就在查察过程中的发现保持着具建设性的对话。我们期望持续的互动及教育可以增强事务所对高质素审计要求的理解，使彼等能够优先把资源分配到需要立即改进的领域。

参考类别D事务所的查察结果，该等事务所需要严格地对其技能组合及知识差距进行自我评估，培养其审计人员的专业知识，以及适时的招聘适当的专家，以弥补已识别的不足和缺失。

为受监管行业开展审计或为在证监会注册的持牌法团进行合规工作时，事务所应当坚持不懈地维护并定期更新其专业知识。否则，审计及合规工作的质素及有效性都会受影响。

I. 我们的查察方式采取相称原则和以风险为本

1. 对非公众利益实体的查察项目，我们采取基于风险的方式，集中于有相对较多公众利益元素的实体。
2. 在2023年查察中，有42项非公众利益实体项目接受查察，当中22项为于证监会注册的持牌法团进行的审计工作。持牌法团虽未被法律归类为公众利益实体，但在金融生态系统中发挥着不可或缺的角色，并为众多持份者提供金融服务。

3. 此外，如上文第1.V部分所述，我们就从香港会计师公会转介的8个非公众利益实体执业单位先后进行了11次的跟进查察项目，更大程度上强调我们对整个会计专业界别始终如一的审计质素要求。
4. 根据我们于2023年9月开展的查察问卷，我们从公众利益实体核数师（类别A、类别B及类别C事务所）及非公众利益实体核数师（类别D及类别E事务所）获得了审计业界现况的宝贵洞见。
5. 数据显示，这两组核数师于2022年分别开展了逾1,500项及1,300项持牌法团的审计项目。所有为受监管行业或为在证监会注册的持牌法团进行审计及合规工作的审计从业人员应当拥有相关领域的专业知识及专长。无论是否为公众利益实体核数师，也应当视审计质素为优先任务。

II. 主要发现 — 类别D事务所完成的非公众利益实体项目

6. 我们已查察13间类别D事务所及其25个审计项目。我们发现以下关键审计领域存在共有的查察发现。这些共有的查察发现与是否为在证监会注册的持牌法团进行的审计及合规工作没有直接关系。
 - a. 缺乏健全审计方式去有效评估客户实体提供的资料是否合适用于审计程序当中。
 - b. 对客户业务的了解不足，导致不当的审计风险评估及审计程序设计。
 - c. 不够重视审计准则的基本要求，导致审计程序所需的样本覆盖不全面。

7. 尽管非公众利益实体项目的查察发现与公众利益实体审计中的查察发现有部分相似之处，但查察发现的性质及根本原因往往有所不同，当中以非公众利益实体的审计项目通常较为简单。然而，我们在查察过程中发现，该等审计项目往往存在基本审计程序的缺失（如本部分第9至17段所述）。
8. 基于非公众利益实体审计查察发现的根本性质，我们相信该等事务所需要高强度的提高彼等的技能并弥补现有的知识欠缺差距。透过采取适当的行动，非公众利益实体核数师可有效实践并遵守专业标准，以解决下文所述的三个关键因素。更重要的是，非公众利益实体核数师的管理层需要优先考虑并加强其质素管理制度，如第2.III部分所讨论。

缺乏健全的审计方式去评估审计实体提供用于审计程序的信息

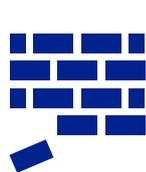
9. 核数师应采用基于证据的思维方式，并证明其有能力去评估审计客户提供的信息是否符合核数师的预期目的。事务所应透过批判性分析审计客户提供的信息，从而提高审计证据的可靠性和整体工作质素。
10. 我们的查察结果显示，部分类别D事务所的项目团队在依赖审计客户所提供的资料之前，缺乏对所获取资料的准确性及完整性作确认的基本意识。例如，当客户提供有显示收取顾客佣金收入的报表时，核数师不应该直接依赖该资料。相反，项目团队应就该资料执行审计程序，以测试客户提供的信息的可靠性，然后再用其作为收入审计测试的基础资料。



反复验证乃审计基石，不容妥协。

没有充分了解客户业务以及没有足够的评估审计风险，导致审计程序制定不当

11. 部分核数师并未充分评估客户透过操纵不同财政年度的收入或利润所带来的潜在风险(又称截止风险)。从起步就缺乏健全的风险评估流程，此缺失导致项目团队未能恰当地进行与收入相关的审计抽样和相关程序，并可能引致不当的审计结论。
12. 我们观察到有部分非公众利益实体核数师仅选择年底前的最后五张销售发票及年末后的首五张销售发票进行销售截至测试，针对这有限的样本范围项目团队没有给予充分合理的依据，以致未能充分全面的评估销售截止风险。
13. 同时，部分非公众利益实体核数师表现出对其客户收入确认流程的了解十分有限。应对确定商品或服务控制权的适当转移，该等核数师并未考虑检查相关的外部证据，反而，彼等仅依靠检查未经验证的内部销售发票或客户提供的月度报表上的信息。

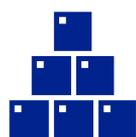


敷衍取巧不可能建成稳固的基石。

审计准则要求审计团队在执行审计程序前要先确保审计样本完整

14. 核数师的核心责任包括取得充足及适当的审计证据以就财务报告发表意见，其中一个关键是需要确保审计样本的完整性。
15. 《香港审计准则第330号》核数师对评估风险的回应要求核数师设计及执行审计程序以获取充足适当的审计证据，从而就财务报告发表合理审计意见。

16. 没有充足证据支撑的审计结论犹如建立于砂石上的房屋，注定因地基不稳定及不完整而倒塌。倘若核数师于执行审计程序前没有审慎核实审计样本的完整性，这可能会导致所获得的审计证据将无法代表全部审计样本的风险，从而导致审计结论的不准确及审计意见的不适当。
17. 在2023查察中，会计分录测试是一个常见、共有、且根本性的查察发现。接受查察的若干事务所并无检测接受测试的会计分录是否完整，这可能导致测试结果不可靠，未能达至会计分录测试的目的。



样本不全，审计失真。

我们观察到的特定关注点

18. 在查察过程中（包括就香港会计师公会转介的非公众利益实体执业单位的跟进查察），我们发现一间类别D事务所及一间类别E事务所并未执行基本审计程序，例如获得银行询证函，然后仅发出经修订的审计意见，相信是以此规避执行适当的审计程序。查察发现显示，该两间事务所并没有适当评估：
- a. 是否可以执行其他审计程序以获取足够且适当的审计证据以发表无保留意见。
 - b. 无法获得足够证据的原因。当中可能包括实体无法控制的特定情况、核数师审计程序的性质或时间限制、或管理层施加的限制等。
 - c. 倘若预期会发出经修订的审计意见，彼等是否应继续接受审计委聘。
19. 在非公众利益实体的审计项目中，我们预计上述问题未必会成为广泛出现的情况。然而，我们需要提示非公众利益实体核数师必须勤勉及严格地履行其专业责任，不能以发布不适当的审计意见去避免执行某审计程序。



敷衍取巧即背叛公众信任 — 高素质审计不容怠慢。

III. 主要发现 — 证监会持牌法团的审计及合规工作

香港受规管实体的重要性

20. 受规管实体(如经纪、基金经理及其他金融服务公司)处理大量客户资产,包括投资证券及资金。经审计的财务报表可以为其他监管机构及投资者提供实体财务健康、稳定性及合规性相关的关键资料。
21. 经审计财务报表可以协助提高市场资料的透明度及可信性,对维持投资者信心及市场诚信至关重要。准确可靠的财务报表亦有助防止欺诈活动、市场操纵及其他可能破坏整体资本市场的不当行为。
22. 证监会依赖经审计财务报表以监察受规管实体的财务状况、财务风险管理及合规情况。
23. 受规管实体的审计及合规工作涉及确认该实体有否遵守复杂的规则及规例,因此核数师务必拥有相关监管规定的知识,以妥善履行其责任。受规管实体的核数师的严谨专业工作是支撑市场信心、维护香港财务诚信的关键,如当中出现漏洞,则会削弱证监会有效监督和维护香港金融市场诚信的能力。

核数师在持牌法团审计及合规工作中的作用

24. 持牌法团健全有效的控制环境有助识别及防止将客户资金未经授权用于非预期的目的。核数师测试该等控制措施的制定和有效性的合规工作顺理成章成为识别挪用客户资金的持牌法团的关键。
25. 证监会就持牌法团设定流动资金的最低要求，以保障其财务稳定及其客户资产。同理，倘核数师未能妥善履行其合规工作，持牌法团可能就维持的流动资金发出失实陈述及不准确的财务报告。这继而削弱证监会准确评估该等持牌法团真实流动资金状况及履行财务责任的能力。
26. 因此，事务所必须评估自身的人员资源及能力，以确保有专业知识就持牌法团遵守证券及期货条例的情况开展审计及合规工作，从而履行《香港鉴证业务准则第3000号(经修订)》历史财务资料审核或审阅以外的鉴证工作并参考《实务附注820(经修订)持牌法团及中介人有联系实体的审核》(《实务附注820》)规定的责任。

证监会持牌法团鉴证业务的常见发现

27. 虽然核数师的合规工作存在以下查察发现，但并不直接构成持牌法团实体的不合规。但核数师合规工作的缺失确实引起大众对核数师工作质素的关注。

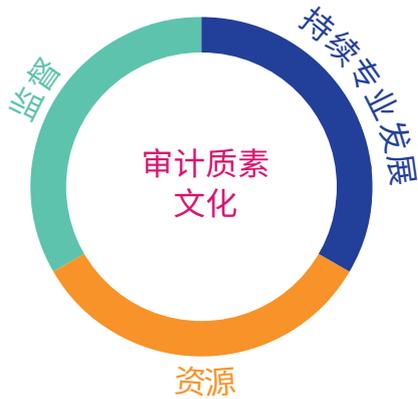
表10 在具有最重大／常见查察发现的查察领域中至少有一项查察发现的被查察非公众利益实体鉴证业务的数量

	2023年		
	非公众利益实体鉴证业务数量	%	
具有最重大／常见发现的查察领域	相关领域受查察的项目数量	至少有一项发现	
与《实务附注820》有关的潜在不合规的最重大发现			
《证券及期货(客户款项)规则》 未能发现客户资金未有在1个工作日内转入独立账户	19	1	5%
《证券及期货(财政资源)规则》 未能发现财务申报表未有根据持牌法团的记录正确编制	6	2	33%
其他常见发现			
测试《证券及期货(客户款项)规则》的程序不足／不适当	19	12	63%
测试延长长期授权的程序不足	19	10	53%
测试《证券及期货(客户证券)规则》的程序不足	19	8	42%

28. 根据我们的查察结果，常见发现的根本原因有可能来自以下因素的组合，包括：
- a. 项目团队对相关监管规定及标准的理解或应用不足。
 - b. 事务所在此类合规工作的方法、培训或质素控制流程方面存在缺失。
 - c. 项目团队对审计及合规工作的范围、规划及风险评估不足。
 - d. 事务所内部人员缺乏专门的专业知识或资源，以解决持牌法团鉴证服务的独特复杂性。
29. 证监会持牌法团鉴证业务的常见发现包括以下方面。
- a. 测试《证券及期货(客户款项)规则》的程序不足 / 不适当**
 - i. 项目团队并无评估持牌法团是否有权从独立账户内的客户资金中获得利息收入。
 - ii. 各持牌法团管对客户取款及存款过程的控制不尽相同，但在控制测试中，项目团队视客户分别取款及存款的交易为一个单一组别作抽查样本之用。
 - b. 测试延长长期授权的程序不足**
 - i. 项目团队并无制定及执行审计程序，以检验持牌法团是否在到期日后一周内向的客户发送常设授权续期的书面确认函。
 - c. 测试《证券及期货(客户证券)规则》的程序不足**
 - i. 项目团队并无制定及执行审计程序，以测试公司对客户存入及提取证券(包括纸质股票)的控制。

IV. 我们的建议及期望

30. 非公众利益实体核数师必须为其员工提供充足的培训及专业发展机会。此举将提高核数师解决上文第4.II部分及4.III部分所识别的常见查察发现的能力，这同样有助于提高整体审计质素。
31. 为持牌法团进行审计及合规工作的核数师需要特定的专业知识。其中要求需要了解客户实体的资讯科技控制环境，包括根据《实务附注820》第65段的规定存取程序及数据、访问程序变更、访问计算机操作以及程序的开发及购置。彼等也需要了解持牌法团的业务流程及相应证监会的规定。在客户承接及续任的过程中，核数师也应确保彼等拥有必要的资源及专业能力去应付审计及合规工作。
32. 非公众利益实体核数师应采取以下行动：



- a. 留意香港审计准则的更新，加强持续专业发展。知识是宝藏，实践是打开它的钥匙。
- b. 在应对重大审计事项时，特别是涉及到重大判断，需确保审计项目合伙人或董事有充分参与，以及有及时和主动的提供指导及监督。预防为主，治疗为辅。
- c. 优先指派具有合适专业知识及相关客户行业经验的员工加入与监管行业有关的项目团队，尤其是持牌公司的审计及合规工作。记住永远选择合适的工具去协助达成你的目标。

第5部分

打击洗钱及恐怖分子资金筹集之合规查察



会计专业人士往往是反洗钱的第一道防线，亦是打击金融犯罪的把关者。因此，他们必须充分了解自身在打击洗钱方面的法律义务，以确保他们所提供的专业知识和服务不被利用于助长犯罪活动。

I. 会财局的职责

1. 会财局作为打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例中列明的监管机构，会对执业单位进行查察以确定其是否遵守打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例及《打击洗钱指引》有关客户尽职调查及备存记录的规定。我们持续评估不同类别执业单位的洗钱及恐怖分子资金筹集风险。我们亦与其他执法机构合作，以识别和了解国际和本地洗钱及恐怖分子资金筹集个案的类型。
2. 我们在打击洗钱及恐怖分子资金筹集合规查察中，通过客户风险、国家或地域风险等级来体现，重点关注洗钱及恐怖分子资金筹集风险较高的事务所。我们将继续采用风险为本方式，通过考虑新出现的威胁和趋势、查察发现、来自其他执法机构的信息以及市场情报等资讯，优化现有方法。

II. 会计师的职责

3. 会计师为本地和国际客户提供的服务种类广泛，当中包括信托和公司服务。他们的角色以及面对的洗钱及恐怖分子资金筹集风险可能因应他们提供的服务种类有所不同。诚如香港会计师公会颁布的《打击洗钱指引》第600.2.1及600.2.2段所述，部分会计服务更易牵涉洗钱活动。

4. 《打击洗钱指引》旨在提供与金融行动特别工作组的建议（全球打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集标准）相关的指导，为会计师在避免协助罪犯或避免为犯罪活动提供便利方面提供重大帮助。该指引亦反映会计师作为把关者的职责，包括识别及核实客户和受益所有人、进行尽职调查、报告可疑交易或金融犯罪以及保存客户记录。

III. 主要发现 – 常见发现

5. 我们在所有事务所当中选出被评估为具有较高洗钱及恐怖分子资金筹集风险的事务所进行查察。我们在被查察的42间事务所中，发现七成的事务所均存在性质相约的缺失。就整体查察结果所得，大部分事务所及其员工普遍缺乏对打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例及《打击洗钱指引》规定的义务有足够认识及理解。
6. 表11总结了我们在第一年查察事务所遵守《打击洗钱指引》情况时发现的常见发现，以及我们对事务所的期望。所有事务所，无论规模大小，均应立即评估其打击洗钱政策、程序和控制是否适当及充分，以确保其事务所完全符合打击洗钱指引。会财局会对未能积极及时解决该等发现的事务所或人士采取适当的监督行动及制裁。



对于打击洗钱指引及打击恐怖分子资金筹集的合规性，防微杜渐。

表11 在查察事务所遵守打击洗钱指引方面发现的常见发现以及我们对事务所的期望

(1) 金融制裁筛查

根据与联合国制裁条例（第537章）相关的规定，向受针对性财政制裁的指定个人或实体提供任何资金或其他金融资产或经济资源，或为其利益而提供任何资金或其他金融资产或经济资源，均属犯罪。

主要发现

- a. 事务所一般没有对照最新的指定个人和实体名单对其客户及其客户的受益所有人进行姓名筛查。事务所应在与客户建立业务关系之前进行筛查工作，并在该指定个人和实体名单更新后再尽快进行筛查。
- b. 事务所并未评估潜在的匹配是否真确。

我们的期望

我们期望事务所履行责任进行适当的金融制裁筛查，以避免向受针对性财政制裁的指定个人或实体提供服务。

(2) 客户尽职调查程序

根据《打击洗钱指引》第620条及打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例附表2的要求，该程序是会计师遵守打击洗钱及恐怖分子资金筹集规定的关键要素。因此会计师必须遵守该规定及履行遵守该职责。

主要发现

- a. 事务所在接受业务关系之前并未对客户进行及时和充分的尽职调查。
- b. 事务所没有进行持续的尽职调查确保事务所拥有最新的客户的信息。
- c. 事务所没有评估客户的风险水平，例如当客户或其受益所有人被视为政治人物，事务所需就其风险水平执行强化尽职调查程序。
- d. 事务所并未识别及核实客户、其受益所有人或声称代表客户行事的代理人。事务所一般而言可透过参考可靠且独立的数据或信息例如香港身份证来进行尽职调查。
- e. 事务所并未取得该人士作为客户代理人的授权资料以作核对。获得与代表客户行事的代理人有关行使的权力的补充资料。

我们的期望

我们的查察结果显示，事务所普遍缺乏足够的程序及控制、持续监控、风险评估框架、身份核实程序以及对代理人缺乏足够的尽职调查。倘该等问题未获解决，可能会导致事务所在打击洗钱及恐怖分子资金筹集合规方面出现系统性缺憾。

我们期望各事务所制定并实行政策和程序确保客户尽职调查和持续客户尽职调查程序符合打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例及《打击洗钱指引》要求，并应对识别的洗钱及恐怖分子资金筹集风险。

(3) 打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集政策和控制措施

为协助事务所发现及防止洗钱及恐怖分子资金筹集活动，事务所须指派一名负责人负责统筹事务所范围内的控制措施。

主要发现

- a. 事务所没有对事务所进行风险评估，亦并未针对相关洗钱及恐怖分子资金筹集风险制定适当的政策、程序及控制措施。
- b. 事务所没有对自身定时进行合规审查，以评估其打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集程序的有效性。

我们的期望

- a. 我们期望事务所设计并实施充分的风险评估，以识别洗钱及恐怖分子资金筹集相关的领域风险，从而使事务所能够在正确的领域投入适当的资源协助相关人员执行打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集程序。
- b. 我们期望事务所对打击洗钱及恐怖分子资金筹集政策和程序的执行情况进行定时及适当的合规审查，这将有助确保打击洗钱及恐怖分子资金筹集程序有效执行。

(4) 员工招聘及培训

事务所领导层应聘用具备能力及道德的员工并推广合规文化。事务所领导层应让员工充分了解洗钱及恐怖分子资金筹集风险以及事务所打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集政策及程序，否则事务所或无法履行其职责。

主要发现

- a. 事务所没有对主要管理人员和员工，特别是新聘员工，定期进行打击洗钱及打击恐怖分子资金筹集的培训。
- b. 事务所并未执行名单筛选程序以确保对他们的诚信水平符合要求。
- c. 事务所的领导层及其员工普遍缺乏制定有效的打击洗钱及恐怖分子资金筹集系统所需的知识和专业技能。这反映出事务所领导层缺乏合规文化。

我们的期望

- a. 我们期望事务所为主要管理人员及员工提供足够的培训。此举应确保其管理人员及员工具备适当的能力以制定、开发及遵守事务所的打击洗钱及恐怖分子资金筹集系统、政策及程序。
- b. 培养合规文化有助于提高警觉性、风险意识及参与事务所的打击洗钱及恐怖分子资金筹集工作之积极性。

其他发现

7. 我们发现许多事务所并不知悉《打击洗钱指引》和打击洗钱及恐怖分子资金筹集条例中的责任及要求。事务所需要以微缩影片或电脑数据库备存客户尽职调查的记录。

IV. 我们的建议及期望

8. 作为把关者，会计师对打击洗钱及恐怖分子资金筹集合规的责任及决心至关重要。我们相信事务所对合规的决心对于应对洗钱及恐怖分子资金筹集风险发挥巨大作用。受我们打击洗钱合规监控查察规限的事务所须应对我们所识别的各项发现，事务所须就我们查察的发现作出回应及提出补救措施以解决相关问题。倘若事务所未充分承诺或无法解决该等发现，或存在重复或严重的不合规行为（可能会产生更广泛的后果），我们将采取适当的行动，包括密切监控其实施适当补救措施的进度或采取执法行动。

第6部分 展望未来

I. 鼓励提高审计质素的加强方式

1. 根据我们2020-2022年第一个查察周期的结果，我们识别了事务所如何应对审计质素风险的不足及缺失。我们需要采取更积极及协作的立场，去驱使推动整个会计专业界别在审计质素及合规方面作出改善，而非依赖惩罚方式。通过会财局及受监管市场的共同努力，最终将使整个行业受益，并提高整个财务汇报生态系统的质素。
2. 为此，我们采取积极主动、协作和结果导向查察方式，推动审计质素和合规方面的持续改善。
 - a. 首先，我们更加重视风险评估。我们并非仅依赖历史数据，而是积极监察会计专业界别及金融市场的新兴风险及趋势。这使我们能够在问题恶化前识别潜在的关注领域。通过要求事务所及时解决所识别的缺失，我们旨在引导及培养事务所内部更强烈的责任感。
 - b. 其次，我们正在与其他监管机构、准则制订机构及上市实体的审计委员会的合作。通过积极与该等持份者沟通，我们获得对新兴风险及最佳做法等有价值的洞见，然后对会计专业界别分享建议。这种协作方式确保我们的查察在回应与公众和会计专业界别不断变化的需求保持相关性。



潮涨船浮共赢前景，携手共进乘风破浪。

3. 我们于下文概述2023-25年查察周期的主要举措、措施及行动，旨在提高审计质素及保障投资者及公众的利益。

查察方式	<ul style="list-style-type: none"> a. 继续加强并完善我们的查察方式，以有效应对市场上出现的风险。 b. 在选择特定范围查察的事务所时，关注事务所领导层对审计质素的承诺及保持以风险为本的方式。
查察频次	<p>存在无法提供高质素审计的较高风险事务所会受到更频繁的查察。风险因素包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 审计项目及其复杂程度大幅增加，但事务所并未相应增加其资源和能力。 b. 过大的合伙人工作量或会影响质素。 c. 欠佳的合规记录及没有重视质素的思维模式。例如，未能制定及实施适当的政策、程序及控制以实现质素目标；审计项目的审计质素评级不理想；及没有充分或有效地补救会财局在审计项目及事务所层面查察中已识别的缺失。

2024年重点查察领域

《香港质素管理准则第1号》要求事务所在2023年12月15日前完成对其质素管理制度的评估。

我们2024年的查察将特别关注以下方面：

- a. 事务所对其质素管理制度的制定、实施及有效性的评估（包括根本原因分析和补救计划有效性的评估）。
- b. 事务所的管治架构及领导层对维护审计质素的承诺。
- c. 事务所资源的应用，包括科技资源，以一致方式进行高质素审计。

为应对市场上新兴风险，我们将更加关注以下领域：

- a. 金融服务。
- b. 涉及持有或交易虚拟资产的业务。

我们的查察将评估事务所是否已准备就绪并遵守新订及经修订的专业准则，如香港审计准则。具体而言，修订后的《香港审计准则第600号(经修订)》对集团财务报表审计的特殊考虑(包括组成部份核数师的工作)，该准则于2023年12月15日或之后开始生效。

在查察过程中，我们将进行以下方面评估：

- a. 事务所是否更新了审计方式等知识资源，以符合新生效的准则要求。
- b. 事务所是否就新订及经修订的准则为审计人员提供适当的指导和培训。

在2024年，我们还将特别关注需要具备资讯科技专业技能(如资讯科技审计)的团队成员所参与的领域及核数师应对欺诈风险的方式：

- a. 鉴于资讯科技系统在财务报告中的广泛应用及资讯科技控制环境日益复杂化，我们需要了解事务所如何(i)识别使用资讯科技所产生的风险及资讯科技一般控制，及(ii)评估设计及实施以应对该等风险的控制。
- b. 核数师在维护财务资料的诚信度发挥着至关重要的作用。我们将仔细审查事务所的欺诈风险评估及审计程序，以及其针对已识别欺诈风险的政策、程序及控制措施。这将使我们能够评估核数师是否保持其专业责任，并满足公众对审计质素及可靠性的期望。

提高审计质素的其他措施和行动

我们将继续积极主动地与核数师(公众利益实体及非公众利益实体执业单位)沟通,分享我们的查察发现及洞见。

我们将不断加强与本地和海外监管机构的合作,并产生正面影响。这些跨机构合作使我们能够加强监管,提高审计质素,并更好地保障投资者和不同行业 and 市场的公众利益。

- a. 与香港联合交易所有限公司合作,密切监察涉及公众利益实体核数师仓促辞任或暂停买卖的公众利益实体核数师的工作质素。我们的持续监控使上市实体有关核数师辞任的披露显著改善,除审计费用分歧外,上市实体亦提供更详尽的资料。
- b. 与证监会保持合作,以解决我们在对持牌法团及/或从事虚拟资产业务的公司进行查察时发现的任何潜在违规问题。
- c. 对跨境审计项目进行的查察,尤其当审计工作底稿存放于内地时,与财政部保持密切合作。

II. 相互配合 – 上市实体审计委员会的职责与公众期望

4. 上市实体的审计委员会在监督公司的财务汇报流程方面发挥着至关重要的作用。上市实体的审计委员会负责协助董事会在以下方面履行其监督职责：
 - a. 监督公司的财务报告流程及内部控制。
 - b. 监督独立核数师的工作。
 - c. 监督公司的内部审计职能。
 - d. 确保公司遵守法律法规要求。
5. 公众越来越关注审计委员会与核数师之间的沟通，并期望审计委员会与核数师之间进行更稳健及透明的对话。
6. 公众期望审计委员会及核数师加强沟通的范围及深度，包括更全面地报告主要风险、重大发现及审计过程中的其他观察结果。增加对话及信息共享可加强上市实体的整体管治及问责性。
7. 诚如第1部分的第25及26段所述，必须将会财局的查察发现有效地传达予审计委员会。该等发现包括我们对会计师事务所的质素管理制度的评估及我们在个别审计项目中发现的缺失。
8. 我们敦促审计委员会要求其核数师分享会财局的查察结果及发现。此举有助审计委员会及核数师加强彼等各自的角色及责任并推动财务汇报及审计质素的持续改善。

9. 为促进更有力的对话，我们建议审计委员会考虑向核数师提出以下问题：
- a. 最近的会财局查察结果、发现和观察所得是什么？
 - b. 在过去三年中，审计项目合伙人或项目质素复核员是否接受会财局查察？如果是，查察结果是什么？
 - c. 如果发现缺失，什么是根本原因，以及事务所如何解决这些问题？
10. 我们的《[审计委员会有效运作指引 — 甄选、委任及重新委任核数师](#)》提供了具体的指引和建议的问题，以帮助审计委员会评估其核数师的审计质素。

III. 维护财务报告质素及其对香港作为国际金融中心的重要性

科技投资 — 资讯科技审计的重要性

11. 一条铁炼的坚固程度取决于它最脆弱的位置。在当今的数字化时代，各公司在很大程度上依赖资讯科技系统进行业务。资讯科技审计协助核数师识别因错误或欺诈造成的风险，评估数据完整性，并评估资讯科技治理和控制的效率，在保障持份者利益方面发挥重要作用。
12. 通过评估控制和安全措施，核数师可以识别可能导致财务损失、声誉受损或违反法规的潜在漏洞和控制缺失，尤其是与网络安全相关的潜在漏洞和缺失。

13. 依靠准确可靠的信息来有效执行审计程序对核数师来说是非常重要的。资讯科技审计能够评估于资讯科技系统中存储和处理的数据的完整性和准确性。这确保了核数师所依赖的财务报表和其他信息的可靠性，不存有重大错误陈述。通过检查资讯科技系统和数据，核数师可以发现未经授权的访问或可能显示欺诈行为的可疑活动，有助于公司采取适当行动。
14. 附件3指出为满足资讯科技审计的需求，核数师在审计策略中需要考虑以下关键事项：
 - a. 影响客户资讯科技环境复杂性和资讯科技审计需求的因素。
 - b. 选择使用资讯科技审计服务供应商时的考虑因素。
 - c. 资讯科技审计的战略方针和长远考虑因素。

准备与可持续发展报告相关的鉴证工作，并确保在开展高水平工作时的独立性和能力

15. 根据香港联合交易所有限公司于2024年4月19日发布的气候披露要求结论，所有上市实体均须强制披露范围1和范围2的温室气体排放量。新的要求将于2025年1月1日或之后开始的财政年度生效。为保证工作质素，事务所必须能够充分评估以下受到可持续发展报告和气候变化影响的相关领域。
 - a. 其为审计客户提供鉴证或非鉴证服务时的独立性和能力。
 - b. 与气候相关的重大交易、估计及披露。
 - c. 其他信息（包括可持续发展报告）与上市实体报告的财务信息是否存在重大不一致。

16. 会计师越来越需要了解 and 有效地沟通可持续性绩效及其对财务报告的影响。事务所应发展其工作团队，确保其具备相关的专业知识和经验，以便在财务报表审计或其他鉴证或相关服务中提供高水平的工作。
17. 一盎司的远见抵得上一磅的后见之明。事务所必须为该等领域的新商机作好准备。然而，事务所必须获取知识及发展专长，为可持续发展报告提供可靠的保证，而可持续发展报告正成为香港汇报生态系统中不可或缺的一部分。在处理此类工作时必须保持独立性和专业水平，以确保可持续发展披露的完整性和可信性。

附件1

2023年受查察的公众利益实体核数师名单

我们优先对在香港上市实体市场中占有最大份额的事务所进行基于风险的查察。透过将事务所分为不同类别，我们投入的精力与公众利益程度成正比。我们对事务所进行分类的方式决定了我们的查察范围、查察频率、查察审计项目数量及对执业单位质素管理制度的评估。

在第一个查察周期中，我们仅发布类别A事务所的名称及审计质素评级。由于他们须接受年度查察，披露彼等姓名及审计质素评级不仅提高透明度及问责性，亦可通过彼等多年来查察结果为事务所及其持份者提供有价值的资讯。我们认为这种方式有助于促进类别A事务所提高其审计质素。

就类别B及类别C事务所而言，我们出于两个原因决定仅披露其审计质素评级，而不披露其事务所名称。首先，彼等通常只每三年接受一次我们的查察，因此可能无法提供每年的同类比较。其次，我们对类别B及类别C事务所采取的相称方式导致于第一个查察周期对该等事务所的查察项目数量相对较少。

透明度孕育信心，质素造就成功。鉴于我们自2020年以来积累的经验，我们在本报告中继续就第二个查察周期披露类别B及类别C事务所的审计质素评级，但未按名称披露该等事务所的个别查察结果。

然而，通过于附件1披露经查察类别B及类别C事务所的名称来提高透明度，我们旨在：

- a. 提高监管流程的透明度，并要求会计师事务所对其工作质素负责。
- b. 告知包括投资者及公众在内的持份者哪些事务所接受了我们的查察，并允许主要持份者与这些事务所就其查察结果进行沟通。
- c. 建立市场秩序，因为投资者及上市实体可在更全面地决定委聘会计师事务所时使用及参考该等资料。

- d. 激励会计师事务所提高其质素标准，并解决查察中发现的任何缺失。
- e. 向公众及会计专业界别人员表示，会财局正积极监察及执行质素标准。

下表列出了我们在2023年查察的公众利益实体核数师及其各自的分类。我们于以下每个类别中将事务所按英文字母顺序排列，并未参考我们在第1.IV部分中表5使用的特定编码。

类别A事务所 (6间事务所)	类别B事务所 (8间事务所)	类别C事务所 (6间事务所)
<ul style="list-style-type: none"> • 香港立信德豪会计师事务所有限公司 • 德勤•关黄陈方会计师行 • 安永会计师事务所 • 国卫会计师事务所有限公司 • 毕马威会计师事务所 • 罗兵咸永道会计师事务所 	<ul style="list-style-type: none"> • 中正天恒会计师事务所有限公司 • 先机会计师行有限公司 • 国富浩华（香港）会计师事务所有限公司 • 开元信德会计师事务所有限公司[^] • 致同（香港）会计师事务所有限公司 • 中审众环（香港）会计师事务所有限公司 • 长青（香港）会计师事务所有限公司[^] • 上会栢诚会计师事务所有限公司[^] 	<ul style="list-style-type: none"> • 天健德扬会计师事务所有限公司 • 博发会计师事务所有限公司 • 中主环球会计师事务所有限公司 • 金道连城会计师事务所有限公司 • 利安达刘欧阳（香港）会计师事务所有限公司 • 永拓富信会计师事务所有限公司

[^] 2023年受特定范围查察的事务所

附件2

类别A至C事务所质素管理制度的重要发现以及我们期望事务所领导层采取的行动

类别A事务所

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
项目审计执行	
<p>a. 一间类别A事务所的大多数审计项目董事均接受过会财局的多次查察。然而，彼等审计项目中不断出现的重大发现表明审计项目董事对审计项目缺乏有效的监督和审查。</p> <p>b. 在对另一间类别A事务所进行项目查察时，发现若干审计工作并无根据编备审计记录的建议执行，造成诚信问题。</p>	<p>a. 加强对查察结果不令人满意的审计项目合伙人或董事的监督。</p> <p>b. 制定质素审查计划，指派一名除项目质素复核员以外的独立审查员在审计报告发布前对公众利益实体项目质素进行评估。</p> <p>c. 强调对诚信问题的零容忍，并在绩效评估及晋升政策中体现这一点。</p> <p>d. 鼓励利用举报渠道，向事务所及／或会财局举报任何潜在的不当行为或诚信问题。</p>

类别A事务所 (续)

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
<p data-bbox="193 383 424 421">监测及补救措施</p> <p data-bbox="193 439 783 555">一间事务所经常出现由其内部完成的文件监察审阅未能识别重大发现的情况，而该等重大发现随后由会财局的查察员发现。</p> <p data-bbox="193 595 783 792">这表明事务所自身质素审查程序持续识别及补救重要审计质素事项的能力存在不足。这引发对事务所内部质素审查机制在稳定确保高素质审计方面的有效性的担忧。</p>	<p data-bbox="810 439 1399 595">a. 加强事务所的政策和程序，要求执行监察活动的人员具备必要的资历、能力及足够的时间，从而有效地执行监察。</p> <p data-bbox="871 636 1399 833">这可能包括为负责监察的人员提供量身定制的培训、明确界定包括会财局相关的查察发现在内的审查范围及强调及时和全面记录于监察过程中识别调查发现和结果的重要性。</p> <p data-bbox="810 873 1399 1111">b. 确保执行监察活动人员的客观性，例如禁止任何相关审计项目团队成员或相关审计项目的项目质素复核员对该项审计项目进行任何查察或在往后的财政期间对该项审计项目进行任何查察。</p>

类别B及类别C事务所

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
风险评估流程	
<p>一间事务所没有进行风险评估，显示其不了解新《质素管理准则》的要求。</p>	<ul style="list-style-type: none"> a. 通过了解与事务所及其项目性质和情况相关的条件、事件、情况、作为或不作为，识别和评估与事务所相关的质素风险。 b. 制定事务所重点关注并以结果为基础的质素目标。 c. 设计并实施适当的应对措施，以解决评估后得出的质素风险。
管治与领导	
<p>我们注意到多起严重不遵守《道德守则》或《质素管理准则》的情况，显示事务所领导层并未投入适当的资源来开发及监督事务所的质素管理制度。</p>	<p>分配和维持足够的资源，以建立和运行稳健及具弹性的质素管理制度，合理保证事务所及其人员按专业标准履行职责和开展项目。</p>

类别B及类别C事务所 (续)

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
相关的道德要求	
<p>一些事务所并未遵守《道德守则》中与道德和独立性相关的要求。示例包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 提供与财务报告相关的内部控制审查服务。 b. 执业合伙人／董事担任审计客户的董事。 	<ul style="list-style-type: none"> a. 不向审计客户提供被禁止的非鉴证服务。 b. 制定政策和程序，在提供非鉴证服务之前，评估独立性威胁的程度，以及事务所为将独立性威胁降至可接受水平而采取的单独或联合行动的有效性。 c. 评估既定政策和程序的稳健性，以降低违反《道德守则》所要求的基本原则和独立性要求的风险。

类别B及类别C事务所 (续)

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
项目审计执行	
<p>在多间事务所识别了重大重复出现的发现，表明事务所存在对项目的指导和监督不足的情况。</p> <p>多间事务所在编备审计记录方面存在发现，包括：</p> <p>a. 一间事务所更改了已归档工作文件的签批日期，显示其可能存在不当行为问题。</p> <p>b. 一间事务所为若干非公众利益实体审计客户出具了核数师报告，但并无证据显示彼等对重大项目进行了审计工作。</p> <p>c. 一间事务所并未按照《香港质素管理准则第1号》和香港审计准则第230号编备审计记录的规定，于60天内完成包括公众利益实体项目和非公众利益实体项目在内若干项目的最终工作文件归档。</p>	<p>a. 制定政策和程序以确保合伙人进行足够的直接监督和审查，例如涉及执行重大判断和估算领域的标准化审查程序。</p> <p>b. 为合伙人／董事的工作量制定监督程序，特别是针对风险较高或规模较大的审计工作。</p> <p>c. 参考我们的出版物《编备完整审计记录的重要性》及《查察洞见》，制定适当的政策、程序和控制措施，以确保编备审计记录的完备性、及时性和完整性。</p>

类别B及类别C事务所 (续)

主要的重大发现	我们期望事务所领导层采取的行动
资源	
<p>两间事务所在董事和员工绩效评估、薪酬及职业发展决策方面并未制定以质素为导向的表彰和问责框架。</p> <p>一间事务并无制定政策和程序以监督两名董事的繁重工作量。该两名董事负责事务所质素管理制度的营运以及大量公众利益实体及非公众利益实体项目。我们于2023年对该两名董事以项目总监或项目质素复核员身份完成的项目进行查察并识别到重大发现。</p>	<p>a. 建立完善的绩效评估机制，要求项目合伙人／董事及员工对其行为和行动负责。</p> <p>b. 制定稳健的政策及程序以监督项目合伙人的工作量以确保项目合伙人及项目质素复核员的工作量维持于合理水平，使其能够投入足够的时间进行高素质审计。</p>
监测及补救措施	
<p>有两间事务所并未有效纠正于以往查察中发现的所有缺失。这表明补救行动计划无效，或者没有按提交给会财局的补救计划实施行动。</p>	<p>a. 基于以下参考，进行有效的根本原因分析，即《外部核数师执行根本原因分析的指引》。</p> <p>b. 指派一名独立教员执行根本原因分析，以确定实际的根本原因并制定适当的补救措施。</p> <p>c. 评估根本原因分析及补救计划的制定和实施效果，避免再次出现缺失。</p>

附件3

核数师在需求资讯科技审计时的主要考虑因素

影响客户资讯科技环境复杂程度的因素，这些因素会影响对资讯科技审计的需求

1. 金融服务、零售、制造、餐饮及酒店等行业的审计客户往往需要进行资讯科技审计，以应对因日益复杂的资讯科技环境而不断上升的资讯科技风险。在针对资讯科技的复杂性及资讯科技风险规划审计程序时，核数师应考虑客户资讯科技环境中导致资讯科技审计必要性的以下关键因素：
 - a. 大量交易。
 - b. 大量的数据输入、复杂的界面及基于自动化的复杂计算。
 - c. 高度依赖应用程序处理或维护数据及／或执行自动化控制。
 - d. 定制开发的应用程序或具有大量定制功能的复杂系统。
 - e. 日常运作高度依赖系统生成的报告。
2. 除上述行业外，其他行业亦应考虑上述要素。针对上述关键要素的有效资讯科技审计可以为审计客户提供透明度、质素保证及信心，从而应对日益复杂及科技驱动的商业环境。

使用资讯科技审计服务供应商时的注意事项

3. 当资讯科技审计成为整体审计策略的一部分时，事务所可聘请资讯科技审计服务供应商执行某些资讯科技审计程序。这可能包括识别、测试和评估相关的资讯科技一般控制及资讯科技应用控制，或对资讯科技流程活动进行实质性测试。在使用资讯科技审计服务供应商的专业知识时，事务所应仔细考虑以下因素：
 - a. 进行全面研究，以识别具有可靠专业知识及具有进行全面资讯科技审计佳绩的知名供应商。
 - b. 仔细评估资讯科技审计服务供应商的能力及客观性，以确保必要的程序符合事务所的整体战略。
 - c. 明确界定涵盖数据安全、网络基础设施及资讯科技治理等领域的工作范围，以确保资讯科技审计服务供应商的工作是为满足客户的特定需求及风险而量身定制。
 - d. 密切评估测试结果并评估对整个财务报表审计的影响，确保资讯科技审计的发现能无缝整合到更广泛的审计过程。

资讯科技审计的战略方式和长远考虑因素

4. 为提高审计效率及审计程序的效果以应对不断升级的资讯科技风险，事务所应注重战略性培养或加强自身的资讯科技审计人才。事务所可通过以下多方面方式实现这一目标：
 - a. 识别在安全操作、资讯科技管理及基础设施管理等领域具有适当才能及相关经验的现有员工，并考虑将其转变为专门的资讯科技审计岗位。

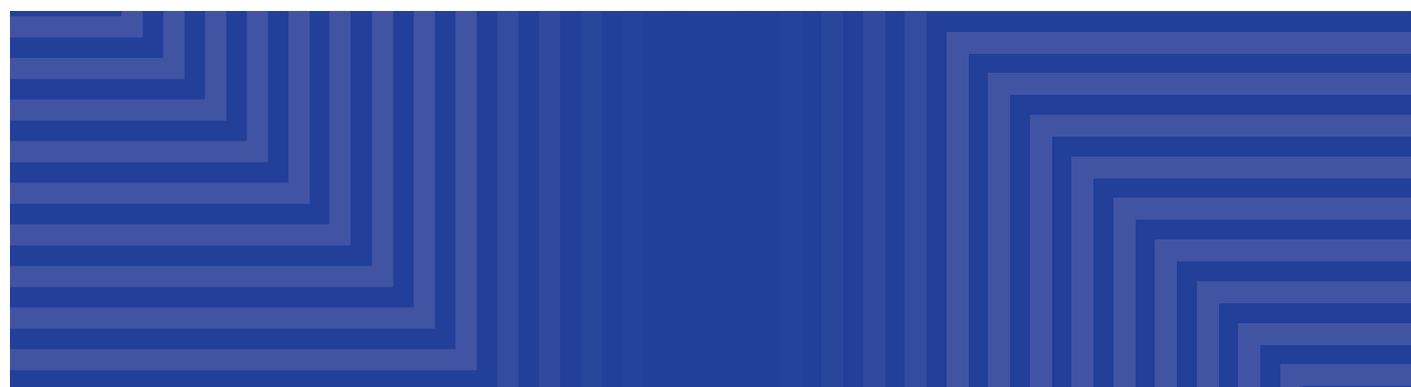
- b. 培养具有在资讯科技审计职能方面表现出卓越潜力的项目团队成员并为其提供全面的培训及持续的发展机会，以磨练彼等技能。
 - c. 积极鼓励有兴趣的员工考取相关专业证书，例如注册信息系统核数师，以加深彼等专业知识，并紧贴不断演变的行业标准及最佳实践。
 - d. 认识到建立有效的资讯科技审计人才库是一个需要持续承诺及长期战略规划的持续过程。
 - e. 投放资源进行全面学习及发展计划，以确保持续提升事务所的资讯科技审计能力。
5. 在评估资讯科技审计的长期成本与效益时，事务所应考虑以下一系列因素：
- a. 由于资讯科技可自动化及简化各种流程，从而减少执行人工审计程序以节约成本。
 - b. 单独执行实质性程序的局限性，突显需要进行资讯科技审计以确保资讯科技系统数据的完整性及可靠性。
 - c. 按《香港审计准则第315号(2019年修订)(2023年) 识别和评估重大错误陈述风险》的要求资讯科技审计在应对资讯科技相关风险方面发挥重要作用。

附件4 词汇

本词汇表载列了本报告中使用的缩略语、简称及关键术语的定义：

《打击洗钱指引》	香港会计师公会发布的《专业会计师道德守则》第F章中规定的《专业会计师打击洗钱及恐怖分子资金筹集指引》
《道德守则》	《专业会计师道德守则》
《香港质素管理准则第1号》	《香港质素管理准则第1号》对财务报表进行审计或审阅或其他鉴证或相关服务业务的事务所的质素管理
《香港质素管理准则第2号》	《香港质素管理准则第2号》项目质素审视
《实务附注820》	《实务附注820(经修订)》持牌法团及中介人有联系实体的审核
《质素管理准则》	质素管理标准，包括《香港质素管理准则第1号》、《香港质素管理准则第2号》及《香港审计准则第220号(修订版)》对财务报表审计实施的质素管理
证监会	证券及期货事务监察委员会

联络方式



如您有任何查询或意见，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

电邮地址 general@afrc.org.hk

网址 www.afrc.org.hk

