

# 2023年度查察報告

2024年7月11日



---

## 關於會計及財務匯報局

會計及財務匯報局（**會財局**）是根據《會計及財務匯報局條例》成立的獨立機構。作為獨立的監管機構，會財局將履行作為行業倡導者的角色，致力於引領香港會計行業，通過有效監管，持續提升專業會計師的質素水平，從而有效地保障公眾利益，並促進會計專業界別的穩健發展。

如欲了解更多有關會財局法定職能的資訊，請訪問[www.afrc.org.hk](http://www.afrc.org.hk)。

# 前言

## 我們作為獨立監管機構的角色

1. 在當今不斷變化和充滿競爭的商業環境中，非常依靠各持份者遵守法律、法規及道德規範。企業的誠信經營不僅能增進持份者之間的信任，還能為企業的可持續發展奠定堅實的基礎。
2. 作為會計專業界別的獨立監管機構，我們盡全力確保會計師事務所保持和維護其專業標準，從而提高財務報告的可信度和透明度。

## 事務所對質素的承諾

3. 事務所領導層的首要職責是在高層確定正確的定調。我們強烈鼓勵會計師事務所的領導層建立持續改進的文化，以提倡高質素的審計。
4. 事務所提升對質素的承諾可有助加強公眾對香港作為具競爭力的國際金融中心的財務匯報質素的信任，對會計專業界別的長遠發展至關重要。
5. 自2020年首次查察以來，我們透過出版刊物及與各持份者的持續對話，一直致力提倡事務所領導層對堅守審計質素的重要性。我們向會計師事務所提供指引及提醒，當中包括：(i) 培養問責承擔的文化；(ii) 加強承接及續任客戶的政策及程序；(iii) 提高審計執行力；及(iv) 實施有效資源管理的機制。我們還提高了查察方式和方法的透明度，以確保事務所及其項目團隊了解該等方式和方法。
6. 我們鼓勵各事務所充分了解及利用我們的查察發現和建議，積極改進，更有效地分配資源，從而提高彼等審計工作的質素。

## 擴大查察範圍

7. 我們的2023年查察體現了相稱原則。我們總共查察了33間事務所（2022年：26間），其中包括45間公眾利益實體核數師中的20間（2022年：44間中的26間），以及2,792間非公眾利益實體核數師中的13間（2022年：無）。在這33間事務所中，我們查察了98個審計項目（2022年：61個），其中包括56個公眾利益實體項目（2022年：55個）和42個非公眾利益實體項目（2022年：6個）。
8. 在非公眾利益實體項目中，我們總共查察了42個非公眾利益實體項目（2022年：6個），其中17個審計項目（2022年：6個）由公眾利益實體核數師完成，25個審計項目（2022年：無）由非公眾利益實體核數師完成，這反映出我們查察工作的顯著擴大。擴大的查察範圍包括對證券及期貨事務監察委員會（證監會）註冊的持牌法團的22個審計項目。這些持牌法團的審計項目有較大的公眾利益。
9. 於2022年進一步改革後，我們的監管權力擴大至查察事務所是否遵守香港會計師公會發佈的《專業會計師道德守則》（《道德守則》）第F章中規定的《專業會計師打擊洗錢及恐怖分子資金籌集指引》（《打擊洗錢指引》）。
10. 我們於2023年首次查察42個執業單位（包括上述提及的33個執業單位）遵守打擊洗錢及恐怖分子資金籌集要求的情況。
11. 為確保事務所所有遵守新的質素管制標準，所有事務所均須於2023年12月15日前對質素管理制度的設計和實施進行評估。為此，我們因應不同類別事務所質素管理制度的實施情況，採取針對性查察方式。
12. 有效的質素管理制度著重於創建一個有助於項目團隊持續提供高質素審計的綜合系統。我們的查察結果充分證實，質素管理制度與高質素審計執行之間存在明顯相關性。致力投放於有效的質素管理制度以支持持續執行高質素審計的事務所，其重大審計缺失往往較少。

13. 2023年的整體查察結果良莠不齊，無論是不同類別的事務所還是同一類別的事務所作比較，結論均如此。

### **類別A事務所的查察發現**

14. 類別A事務所按市值及公眾利益實體項目數量計算分別佔公眾利益實體審計市場的89%及62%。該類別事務所展示了一定程度的審計質素改進。然而，並非該類別中的所有事務所都有改善。這表明彼等尚未表現出顯著改善的事務所的領導層需要努力在彼等事務所內建立更重視高質素審計的文化。
15. 一個樂見的跡象是，為提升審計質素，大多數類別A事務所已通過我們的刊物和與持份者的溝通認真接受了我們的指引和提醒。

### **類別B和類別C事務所的查察發現**

16. 類別B和類別C事務所（按市值計算合計已審計公眾利益實體審計市場的3.3%、按公眾利益實體項目數量計算合計佔33%）通常須每三年接受至少一次查察。因此，無法直接比較此等類別不同年份的查察結果和整體審計質素評級。
17. 在接受查察的類別B和類別C事務所中，我們發現該等受查察項目的審計質素評級大多低於令人滿意的水平。但其中我們曾經查察的一間類別B事務所和一間類別C事務所與彼等上次的查察結果相比略有改善。
18. 我們的查察發現顯示，該等類別B及類別C受查察的事務所（儘管其中包括三間未受以前年度的查察）並無按照我們先前年度的查察發現、建議、指引或提醒採取行動。雖然2023年該等類別B及類別C受查察事務所的查察發現與往年大體一致，但令我們擔憂的情況是這些缺失竟普遍存在於每個類別之中，而不僅僅是特定事務所內的特別事件。我們敦促這些類別中的事務所積極參考我們先前的出版物並採取行動，從而提高彼等審計質素。

19. 我們不能接受該三間受特定範圍查察的類別B事務所的查察結果。為對應我們對這三間特定類別B事務所能力的擔憂，我們採取積極主動的查察方式。這三間事務所承擔了大量公眾利益實體項目，而這些公眾利益實體項目規模普遍較大，當中更有涉及即將辭任的核數師發現的重大未決事項。

### **查察的跟進行動**

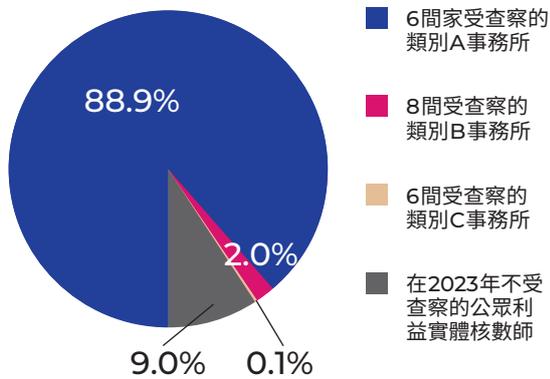
20. 我們在2023年調整了對每間事務所的查察項目數量，以反映我們的獎勵及強化方式。如果事務所的查察結果有顯著進步，我們會相應減少該等事務所受查察項目的數量，以認可他們的進步。我們期望此做法可鼓勵彼等繼續致力於提高審計質素。相反，對於先前查察結果一直未如理想的事務所，我們會增加其查察項目的數量。
21. 在促進審計質素改進重要性的同時，我們亦著重要求事務所對其行為和工作質素負責。這種綜合方式旨在強調持續改進審計質素及提供高質素審計的重要性。
22. 雖然我們已經將不合規和不當行為事件，例如未能完成必要的糾正措施、違反獨立性要求或專業會計師可能潛在的不當行為等，提交予我們的調查部以採取適當的跟進行動，但我們亦敦促事務所領導層在內部適時傳達正確的訊息及定調。我們還期待彼等能充分配合我們的查察程序，並充分利用我們的查察發現作為他們的裨益。
23. 我們在2023年的查察中遇到若干不符合監管要求的情況。因此，我們再次強調事務所與會財局充分合作的重要性。任何在規定時限內未能完成補救措施的情況，未能提供資料及文件以供會財局行使其監管職能進行查察或未能自行報告監管關切事項的行為，不單突顯了事務所內部的不合規態度和不良文化，還可能導致紀律處分。

## 展望未來

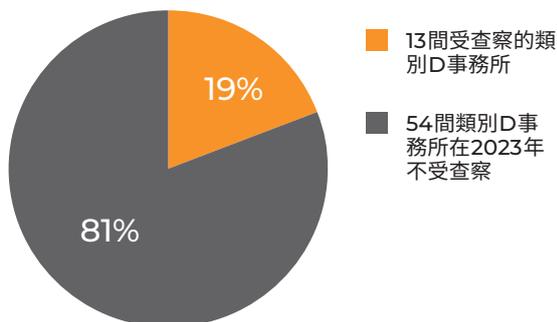
24. 面對未來的經濟挑戰和潛在機遇，香港需要保持時刻警覺和作出適時應變。有見及此，會計專業界別提供高質素的審計變得尤為重要。
25. 為達致持續提供高質素的審計，事務所（尤其是中小型事務所）不能忽視資訊科技在審計的角色。隨著企業界對數字系統和數據分析的依賴日益增加，核數師必須緊跟科技進步的步伐並對其加以利用。這有助確保審計實踐的有效性並提高其效率，同時提高審計結果的整體質素。
26. 此外，我們大力鼓勵會計專業界別人員積極發展和提高自身技能和能力，以抓住行業機遇。在當今節奏急速和充滿競爭的商業環境中，會計師需要具備適應能力和廣泛技能。隨著環境、社會和治理因素的日益突出，會計師越來越需要了解和交流可持續發展的績效及其對商業決策和財務報告的影響。
27. 香港特別行政區政府於2024年3月發佈了一份願景宣言，闡述了「成為首批將本地可持續發展披露規定銜接國際可持續發展準則理事會報告標準的司法管轄區的目標」。作為願景的一部分，政府以及包括會財局在內的金融監管機構將致力促進可持續發展保證，以便可靠地實施科技解決方案，並促進其的使用，從而提高效率、降低成本，並實現披露的可比性和互通性。會計專業界別人員可以通過投資科技和積極開發可持續發展報告技能，使自己站在行業趨勢的前沿，為市場的可持續發展做出貢獻。

## 2023年查察摘要

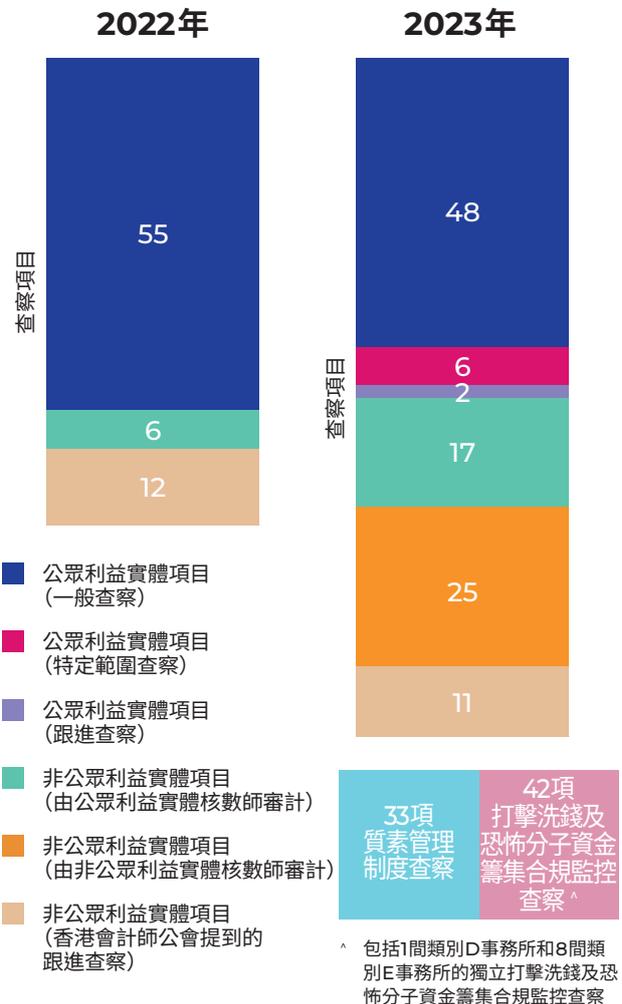
類別A至C事務所\*的市場份額  
(按截至2022年12月31日上市實體的  
市值計算)



對類別D事務所\*的查察情況  
(按截至2022年12月31日的  
執業單位數量計算)

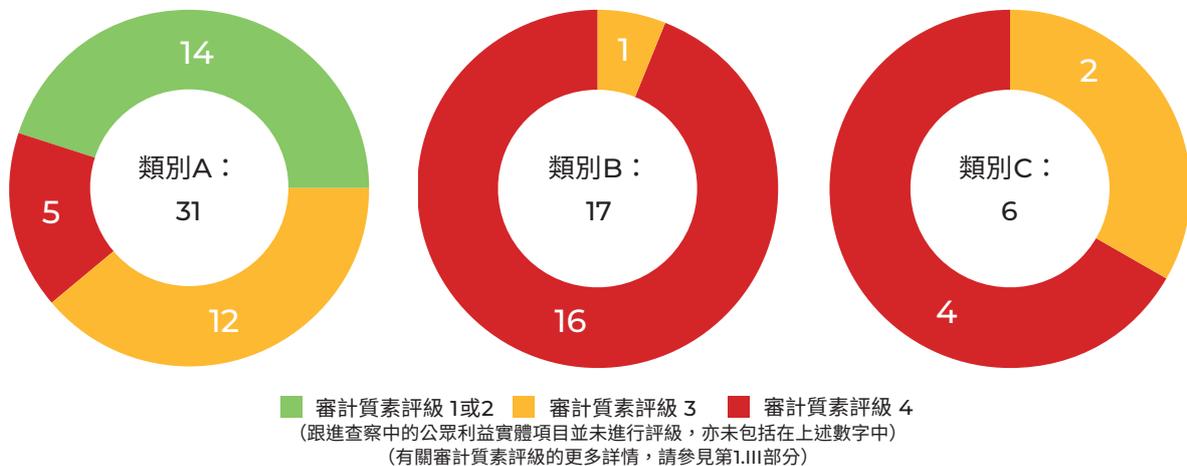


查察項目、質素管理制度查察和  
打擊洗錢及恐怖分子資金籌集  
合規監控查察的數量



## 審計質素評級#

(按會計師事務所類別和受查察公眾利益實體項目分列)



\* 類別A、類別B和類別C事務所每年完成的上市實體審計數量分別超過100項、10至100項和至少1項但少於10項。類別D事務所為非公眾利益實體執業單位，該等事務所完成了20多項具有更多公眾利益元素的非上市實體審計及／或500多項非上市實體審計。不屬於類別A至D的其他執業單位則被歸入類別E事務所。

# 被評為良好、需要有限度改進、需要改進或需要重大改進的項目之定量審計質素評級分別為1、2、3或4。在我們查察的項目中，1代表審計質素的最高分，而4代表最低分。

# 目錄

## 頁碼

### 前言

### 2023年查察摘要

#### 第1部分 2023年查察概覽

I.	我們的使命和目標	1
II.	本報告之目的	1
III.	我們的方式	2
IV.	公眾利益實體核數師的查察結果	8
V.	非公眾利益實體核數師的查察結果	31

#### 第2部分 質素管理制度查察

I.	質素管理制度對審計質素的重要性及我們的查察方式	32
II.	主要發現 — 公眾利益實體核數師	35
III.	主要發現 — 非公眾利益實體核數師	39
IV.	我們的期望 — 呼籲整個事務所致力於提高審計質素	40

#### 第3部分 查察公眾利益實體項目

I.	我們的查察針對具有高風險因素的審計項目	42
II.	主要發現 — 有顯著改進的領域	42
III.	主要發現 — 需要立即糾正的重複發現	46
IV.	我們的建議及期望	50

# 目錄

---

	頁碼
<b>第4部分 查察非公眾利益實體項目</b>	
I. 我們的查察方式採取相稱原則和以風險為本	51
II. 主要發現 — 類別D事務所完成的非公眾利益實體項目	52
III. 主要發現 — 證監會持牌法團的審計及合規工作	56
IV. 我們的建議及期望	60
<b>第5部分 打擊洗錢及恐怖分子資金籌集之合規查察</b>	
I. 會財局的職責	61
II. 會計師的職責	61
III. 主要發現 — 常見發現	62
IV. 我們的建議及期望	67
<b>第6部分 展望未來</b>	
I. 鼓勵提高審計質素的加強方式	68
II. 相互配合 — 上市實體審計委員會的職責與公眾期望	73
III. 維護財務報告質素及其對香港作為國際金融中心的重要性	74
<b>附件1</b> 2023年受查察的公眾利益實體核數師名單	77
<b>附件2</b> 類別A至C事務所質素管理制度的重要發現以及我們期望事務所領導層採取的行動	79
<b>附件3</b> 核數師在需求資訊科技審計時的主要考慮因素	85
<b>附件4</b> 詞彙	88

# 第1部分

## 2023年查察概覽

---

### I. 我們的使命和目標

1. 查察工作在履行會財局的使命，保障依賴財務報告的投資者和其他持份者的利益發揮著至關重要的作用。
2. 通過分享我們在查察中的發現和洞見，我們希望與受監管的市場共同營造可以促進審計質素重要性的協作文化。
3. 這將產生漣漪效應，最終可以協助提高財務報告質素，以此保障公眾利益，並維護公眾對香港資本市場的信心。

### II. 本報告之目的

4. 我們旨在向事務所概述我們的查察發現。我們把事務所於質素管理制度中發現的良好實踐和常見發現納入其中。事務所可根據我們的查察洞見採取行動，以此提高審計質素。
5. 我們提出從打擊洗錢及恐怖分子資金籌集合規監控查察中觀察到的情況和洞見，以令事務所能夠按照遵守打擊洗錢及恐怖分子資金籌集的現有法律要求而採取適當行動。我們提醒事務所領導層，根據打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例，彼等有法定責任報告洗錢和恐怖分子資金籌集活動。
6. 最後，我們分享了2024年的查察方式和重點領域。通過向事務所提供指導，使其了解我們期望彼等如何進行高質素審計，我們希望整個受監管的市場都能做出適當的反應，從而全面提高審計質素。

### III. 我們的方式

7. 經過2022年的進一步改革，所有執業單位（包括非公眾利益實體核數師）現均包括在會財局的查察範圍內。我們繼續採用以風險為本的方式，並在選擇事務所及其項目進行查察時適用相稱原則。為了加強查察的不可預測性，我們在選擇事務所及項目進行查察時，亦加入了隨機抽樣元素。

#### 通過以風險為本的方式及相稱原則來分配資源

8. 由於2023年是進一步改革後的第一個整年，所有執業單位均包括在我們的查察範圍，因此我們的查察涵蓋了公眾利益實體核數師（20間事務所、56個公眾利益實體項目和17個非公眾利益實體項目）和非公眾利益實體核數師（13間事務所和25個非公眾利益實體項目）的執業單位和項目。
9. 我們合共查察了33間事務所（2022年：26間）和98個項目（2022年：61個），包括公眾利益實體項目和非公眾利益實體項目。我們將大部分資源集中於公眾利益實體核數師，佔總查察項目數量的73個或74%（2022年：55個或90%）。我們查察了25個由非公眾利益實體核數師完成的非公眾利益實體項目（2022年：6個），佔總查察項目數量的26%（2022年：10%）。於2023年，我們對42間執業單位（包括上述已提及的33間）首次接受打擊洗錢及恐怖分子資金籌集合規監控查察。
10. 於2023年，我們的查察工作大幅擴展，事務所數量和查察項目數量分別增加27%和61%。儘管我們的查察工作大幅擴展，但通過利用我們在第一個查察週期的經驗和提高查察過程的效率，我們能夠保持較高水平的成效。
11. 鑒於與公眾利益實體項目相關的公眾利益高於一切，我們繼續將有限資源優先用於對公眾利益實體核數師和公眾利益實體項目的查察。這種方式使我們能夠將資源用於可能對公眾產生更大影響的潛在問題上，從而有效履行我們的法定職責。

12. 於2023年，我們就第一個查察週期（2020至2022年）的發現和不斷變化的審計市場格局的基礎上，結合以下所概述的**不同方式**，進一步提高審計質素。

*a. 強化方式*

- i. 對於那些在審計質素方面作出明顯改進和對審計質素有堅定承諾的事務所，我們已經減少了對它們查察的項目總數量。這種方式不僅使我們能夠將資源集中用於審計質素問題較大的事務所，而且也是對這些事務所持續改進質素的努力表示認可和積極回應。
- ii. 相反，對於先前查察結果一直不令人滿意的事務所，我們增加了進行查察的項目總數。這種方式旨在鼓勵事務所及彼等領導層集中精力創建正確的文化，以實現彼等審計質素的顯著改善。

*b. 積極主動的方式*

與此同時，我們採取了積極主動的方式，密切監察審計市場中新出現的風險，並對相關事務所進行特定範圍查察。當中包括密切關注核數師的變更，尤其是倉促更換核數師的個案。我們期望這種積極主動的方式有助於前期階段介入並促進相關事務所改善及確保其財務報告質素，以達致更進一步守護公眾利益。

## 我們作為會計專業界別監管機構和行業倡導者的雙重角色

13. 自2019年首次核數師監管改革以來，我們已成為獨立核數師監管機構，並一直倡導有效的監管以維護審計質素的重要性。
14. 自2022年進一步改革以來，會財局肩負起促進會計專業界別可持續發展的重任。
15. 顯而易見，這兩個角色（即作為專業監管機構及行業倡導者）相輔相成，有助於會計專業界別的長遠發展。然而，要達致監管與發展之間的最佳平衡並非易事，當中必須從保障公眾利益和支持香港作為國際金融中心的角度來考慮。
16. 我們正在進行的查察流程有助於加強我們作為會計專業界別監管機構的角色。我們樂於看到一些積極改善審計質素的舉措，特別是在審計大多數上市實體的大型事務所當中。然而，整個會計專業界別仍有改進的空間。我們認識到，有必要持續不斷地努力，以促進更實質性、更廣泛的改進。
17. 在過去四年裡，我們已發佈一系列查察刊物，並與各主要持份者進行積極溝通。該等工作旨在促進事務所內部和整個會計專業界別的長遠發展。
18. 我們的出版物，從查察發現以至建議、指導及提醒，為核數師提供了寶貴的方向和洞見。通過利用這些刊物，期盼事務所提高彼等審計質素。

19. 通過與持份者開展互動，我們促進了合作和知識分享，從而驅使核數師相互學習、解決審計質素問題和應對行業挑戰而創造了機遇。
20. 我們亦積極宣傳良好企業管治對支持會計專業界別發展及保障公眾利益的重要性。

### 我們的查察相關刊物和持份者溝通的簡介會

#### 查察報告

- [《2022年度查察報告》](#) (2023年7月)
- [《2023年度查察洞見》](#) (2023年11月)

#### 審計重點

- [《審計計劃》](#) (2023年7月)
- [《年終審計提示》](#) (2023年12月)

#### 查察問卷

- 兩個階段 (2023年9月和2024年1月)

#### 為2022年度查察報告舉辦簡介會

- 為敦促註冊公眾利益實體核數師的質素監控制度負責人適當地履行提升審計質素的責任<sup>1</sup> (2023年9月)

#### 關於查察非公眾利益實體執業單位的解說視頻

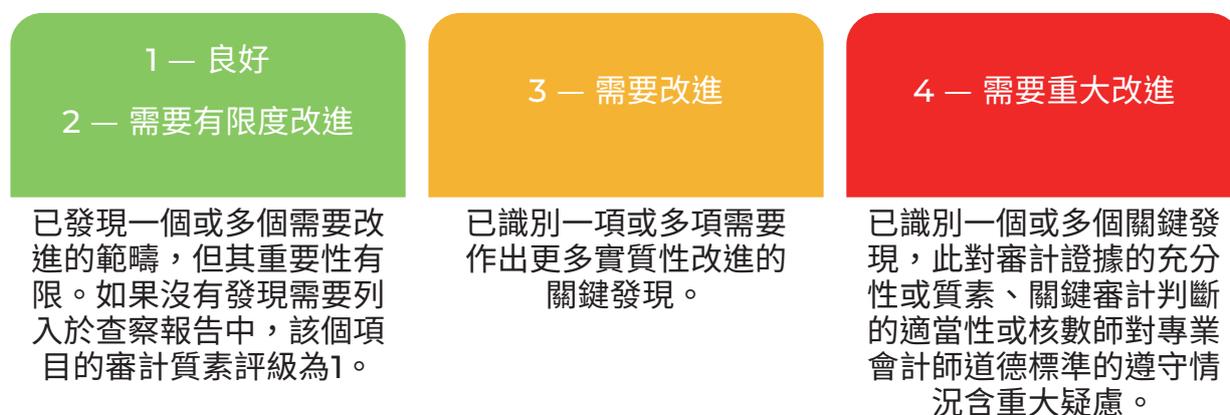
- 概述我們的查察方式和事務所為即將進行的查察所做的準備<sup>2</sup> (2023年11月)

<sup>1</sup>2022年度查察報告簡介會 (僅英文版本) (2023年9月22日)

<sup>2</sup>非公眾利益實體執業單位的查察 (2023年11月)

## 審計質素評級及其重要性

21. 我們使用審計質素評級來衡量我們在查察項目中已識別出發現的數量和嚴重程度，以其來反映我們對事務所完成的公眾利益實體審計質素的評估。
22. 圖1闡述了審計質素評級。
23. 與其它會計專業監管機構一樣，我們對接受查察的公眾利益實體項目應用審計質素評級。
24. 通過公佈審計質素評級，我們希望幫助公眾了解我們查察的公眾利益實體審計項目的質素。
25. 我們敦促經審計財務報表的編製者和使用者在做出決定時充分利用已公佈的審計質素評級。我們強烈建議被查察過的事務所與審計委員會和負責上市實體企業管治的人員分享我們的查察發現。我們亦已提醒審計委員會成員，彼等有權向被我們查察的核數師事務所，要求他們提供查察報告副本。
26. 於2024年，我們將設法了解受監管的市場是否按照我們的建議行事，以推廣通報會財局查察發現這一良好管治做法。核數師應注意，我們將在來年密切監察彼等對這指示的遵守情況。
27. 我們持續地強調對鼓勵這種透明度的重視，因其不僅能促進問責制，還能賦予審計委員會監督彼等核數師質素的權力。最終，這種透明度旨在提高整個行業的審計質素，並確保財務報告的可靠性。

**圖1 項目查察的審計質素評級<sup>3</sup>**

<sup>3</sup>在我們查察的項目中，1代表審計質素的最高分，4代表審計質素的最低分。

## IV. 公眾利益實體核數師的查察結果

28. 我們的2023年查察項目有兩種：

- a. **一般查察**，評估已完成公眾利益實體項目的審計質素，同時根據選定項目特有的關鍵風險領域作出查察。
- b. **特定範圍查察**，針對市場和會財局已確定的關注事項。這使我們能夠對事務所特定的關鍵風險領域進行更深入的針對性查察，並確保對事務所在執行項目時的質素風險進行全面評估。

**表1 按事務所類別及其審計質素評級劃分受查察的公眾利益實體項目數量**

	2022年					2023年				
	受查察事務所總數	受查察公眾利益實體項目數量				受查察事務所總數	受查察公眾利益實體項目數量			
		總計	審計質素評級1或2	審計質素評級3	審計質素評級4		總計	審計質素評級1或2	審計質素評級3	審計質素評級4
類別A	6	33	18	13	2	6	31	14	12	5
類別B	11	15	1	7	7	5	11	0	1	10
類別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
特定範圍查察－類別B	0	0	0	0	0	3	6	0	0	6
所有公眾利益實體核數師	26	55	20	22	13	20	54	14	15	25

### 注意事項－如何對不同類別的事務所使用審計質素評級

各類別A事務所每年接受一次查察，而類別B和類別C事務所每三年內至少接受一次查察。因此，在比較不同類別和不同年份的查察結果時需要注意。

對於類別A事務所而言，查察結果乃針對同一事務所，因此可對其在不同時期的表現進行有意義的比較。

相反，對於類別B和類別C事務所而言，查察結果則反映每年不同事務所的抽樣情況。因此，這些類別的結果在不同年份之間可能並無直接可比性，因其並非指同一事務所。

我們選擇的項目並不一定構成事務所全部項目的代表性樣本。此外，我們採用以風險為本的方式選擇項目進行查察，以致我們選擇了較高風險的項目。因此，這些項目的查察結果可能不具有代表性。

## 類別A事務所

29. 類別A事務所佔獲了絕大部分市場份額，按上市實體審計的數量佔62%，按香港上市實體的市值佔89%，按2022年該等上市實體所支付的審計費用劃分佔76%<sup>4</sup>。鑒於彼等的主導地位，我們預計彼等將在引領和維護審計質素方面發揮主導作用。
30. 於查察過程中，我們發現，儘管面對經濟和資源方面的挑戰，但這些事務所普遍表現出對人力資源和科技投資的堅定投放，並採取了積極措施來改進其質素管理制度和審計流程。



表2 按類別A事務所及其審計質素評級劃分受查察的公眾利益實體項目數量

類別A事務所	於2022年12月31日的 上市實體的審計總數 (按核數師委任劃分)	2022年				2023年			
		受查察公眾利益實體項目數量							
		總計	審計質素 評級1或2	審計質素 評級3	審計質素 評級4	總計	審計質素 評級1或2	審計質素 評級3	審計質素 評級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
國衛	102	5	0	5	0	5	0	4	1
畢馬威	232	5	3	2	0	5	2	2	1
羅兵咸永道	415	7	5	2	0	7	5	2	0
總計	1,603	33	18	13	2	31	14	12	5

<sup>4</sup>香港公眾利益實體審計市場分析報告 (僅英文版本) (2024年3月)

### **(i) 一般查察**

31. 在對類別A事務所的查察中，我們共查察31個公眾利益實體項目（2022年：33個）。在該等項目中，14個（或45%）的審計質素評級為1或2（2022年：18個或55%）。

#### **大多數類別A事務所一直採取積極措施來加強審計實踐**

32. 我們的查察發現，類別A事務所整體而言，一直致力於提高審計質素。大多數事務所已逐步地實施了提高審計質素的舉措，積極解決我們之前的查察發現，並補救其質素管理制度中所發現的缺失。
33. 為確保該等舉措的可持續性，事務所領導層，特別是董事長和管理合夥人，必須繼續提供指導，並以審計質素為先作考慮，來確保事務所的財務和運營事項不會影響或優先於其對質素的承諾，並持續評估其行動的有效性。

#### **強化方式**

34. 如第1部分第12段所述，就第一個週期（2020年至2022年）查察結果的基礎上，我們修改了2023年對會計師事務所查察的項目數量。
35. 2023年，由於一間類別A事務所在第一個查察週期的查察結果未如理想，我們增加了其受查察項目的數量。值得注意的是，與2022年相比，我們發現該事務所的審計質素總體有所提高，被評為良好或需要有限度改進（審計質素評級1或2）的審計比例有所上升，被評為需要重大改進（審計質素評級4）的審計比例有所下降。
36. 我們必須強調的是，只有當事務所領導層對於審計質素做出明確承諾，並促使事務所文化變革，我們的強化方式方會有效。

### **未如理想的結果和公眾期望**

37. 對於那些在首個查察週期內質素未能持續改善的個別類別A師事務所，我們會繼續密切監察其糾正行動，並特別著重監察其執行補救方案的情況。
38. 在會財局制度下，有效監管和會計專業界別發展同樣重要，因此，類別A事務所必須具備與公眾期望相稱的技能 and 能力。該等事務所必須表現出於未來提高審計質素的堅定決心。我們的目標是通過密切監督和追究事務所的責任，促進所有類別A事務所不斷提高審計質素。

### **共同努力，加強以合規為重點的文化**

39. 自2020年以來，我們一直向事務所及其審計客戶分享我們的查察發現，以及促進持續改進的指導和提醒。我們的努力旨在鼓勵事務所改進審計實踐和質素管理。
40. 當事務所抱著合規的心態並根據我們的建議採取行動時，就能夠加強審計實踐。我們注意到大多數類別A事務所領導層所作出的投資和努力，也發現當事務所聽從我們的倡導並持續努力提高審計質素時，在審計質素方面所體現出的積極效果。最高領導層對審計質素的承諾將有助於確保整個事務所持續改進，並推動整個事務所和會計行業的審計質素發生積極變化，其中包括以下方面：
  - a. 培養以質素為先的文化
  - b. 確保質素問責制
  - c. 加強積極主動的合規方式
  - d. 積極主動地管理資源
  - e. 不斷改進審計實踐
  - f. 加強文件彙編流程
  - g. 密切監測項目合夥人的工作量和績效
41. **誠信對審計質素至關重要。**對於事務所領導層而言，培養質素和誠信文化至關重要，我們注意到，大多數類別A事務所領導層一直在強調提供高質素審計的重要性。這為事務所今後持續提供高質素審計奠定了基礎。

42. 促進事務所領導層與專業人員之間的**問責**，可以形成一種共同的責任感和注重審計質素的共同價值觀，所有這些都有利於提高審計績效。根據我們的查察發現，所有類別A事務所都在其績效評估系統中實施了以質素為基礎的表彰和問責框架。然而，為確保這些制度的有效性，這些事務所除了要懲罰審計質素參差的人員外，也要獎勵審計質素良好的人員。
43. 事務所領導層應培養一種**合規文化**。這包括**及時**向會財局**自我報告任何可能與事務所質素管理制度相關的重要事項**。以合規為導向的態度來培養對遵守會財局法規的積極態度。
44. 有兩間類別A事務所曾主動向會財局傳達了關注事項，反映了其對合規的堅定承諾以及及時解決任何潛在監管問題的願望。其中具體涉及《[更換核數師的指導說明](#)》中概述的核數師倉促辭任問題。
45. 通過鼓勵事務所及時自我報告其質素管理制度中發現的重大缺失以及與核數師倉促辭任的情況下有關的任何未解決事項，我們可以促使審計事務所更積極地解決這些問題，從而提高審計質素。
46. 一般而言，大多數類別A事務所都對我們在審計執行特定領域的期望做出了回應，並採取了相應措施來改善其質素管理和培訓材料。
47. 以合規為導向的方式體現了事務所領導層贏得監管機構信任的決心，以及獲得從合規思維與審計質素之間的聯繫所帶來的好處。

48. 我們注意到，一間特定類別A事務所領導層表現出堅定的承諾，積極監控其客戶群，並確保擁有足夠資源。這種**積極主動的資源管理方式**有助減少因為資源限制的問題而可能影響審計質素。
49. 我們注意到，一些事務所積極制定了審計里程碑計劃，以促進**早期規劃，並加強了客戶承接及續任的程序**。這些措施旨在加強溝通，並在任命或辭去核數師職務之前對尚未解決的審計風險進行評估。我們鼓勵該等事務所領導層應密切關注其新措施是否得到有效實施，以推動質素的持續改進。
50. 不僅為了符合監管之要求，一些事務所還致力於加強其質素控制／管理系統。具體而言，事務所**加強了文件彙編和檢索程序**。例如，有兩間類別A事務所收緊了有關政策，要求在審計報告日期後7至14天內完成文件彙編，遠遠早於標準下要求的60天。
51. 通過收緊內部政策，要求核數師確保在審計報告日期前完成文檔，並將對審計文檔的行政性質的修改限制在審計報告日期後的7至14天內，這種方式超越了單純的合規性，突顯了事務所領導層對審計文檔完整性的重視。
52. 我們還注意到，一些事務所領導層亦採用了以風險為本的方式來**監督項目團隊的績效和工作量**，尤其是那些內部或外部查察結果不如理想的合夥人。為此，該等事務所加強監督，並為被視為質素風險較高的合夥人提供額外的輔導和支援。

53. 2023年，所有類別A事務所都根據我們的查察發現採取了積極措施，加強指導和標準化工作文件模板。這些措施旨在實現審計實踐的一致性。
54. 然而，我們尚未觀察到若干少數類別A事務所的審計質素在不同年份有持續改善。我們發現以下三個因素可能會影響實現高質素審計的改善程度。
- a. 審計的複雜性
- i. 在動態的經濟環境中開展審計工作，尤其是複雜的審計工作，面臨著可能影響審計質素的挑戰。
  - ii. 複雜環境的特點是風險增加，如業務波動性增加、會計政策變化、財務錯誤陳述風險和欺詐風險。
  - iii. 全球經濟缺乏穩定性和可預測性也會阻礙對風險的識別和評估，可能導致審計程序出現漏洞和保證程度降低，從而影響審計質素。
  - iv. 所有這些風險都為核數師準確評估財務報表的可靠性帶來挑戰。為應對這些挑戰，事務所管理導層必須培養高度的專業懷疑精神，加強穩健的質素管理流程，尤其是通過加強項目團隊的行業知識。
  - v. 這將有助於確保以最專業的懷疑態度來開展審計工作，從而有效應對更高的審計風險。

- b. 財務指標定位高於審計質素
- i. 審計質素不能因財務指標而受到影響。要使項目合夥人及其團隊對審計質素保持積極性並承擔責任，有賴於事務所領導層是否有決心將對持續審計質素的重視融入其文化、實踐和獎勵制度中。
  - ii. 倘若沒有明確界定以質素為導向的績效為目標，合夥人在決定如何分配時間和資源而又不影響整體審計質素時可能會遇到困難。在這種情況下，事務所領導層起著至關重要的作用，應制定清晰透明的審計質素為目標。
  - iii. 這將促使合夥人能夠致力持續提供高質素的審計，而不必因擔心審計客戶流失至其他事務所而影響審計質素。
- c. 持續改進
- i. 儘管我們在2023年的查察結果與各事務所為了解決我們之前查察發現而採取的舉措之間可能存在時間差，但各事務所為提高審計質素而邁出的每一步都會在未來帶來改善。
  - ii. 若干類別A事務所已根據我們以前的查察發現採取審計質素措施。然而，根據我們以風險為本的方式，所查察的財政年度為截至2022年6月30日或之前的審計項目並未能反映事務所於2023年已實施的措施。
  - iii. 儘管存在這些因素，事務所領導層應優先實施旨在解決我們在對同行的查察中已識別的共同發現的措施。

55. 為改善審計質素，事務所領導層有責任確保其補救方案設計得當並得到有效實施。為確保有效實施，一些類別A會計師事務所會指定了補救指導團隊來監督方案的設計及執行。這種監督有助於查明缺失的根源，並推動對成功執行補救措施的問題。

### (ii) 跟進查察

56. 在2023年的查察中，我們選擇了兩個曾被發現存在重大發現的審計項目來進行跟進查察。這些跟進查察有兩個目的。首先，這使我們能夠對事務所採取的補救行動進行評估，並評估事務所對之前查察發現的整改情況。其次，這樣做的目的是鼓勵事務所領導層及時採取補救行動。
57. 我們對這兩個上市實體項目的跟進查察結果表明，這兩間類別A事務所已採取有效的補救措施來解決之前的發現。這兩間事務所通過改進事務所的工作文件模板，來加強審計實踐。

### 類別B和類別C事務所

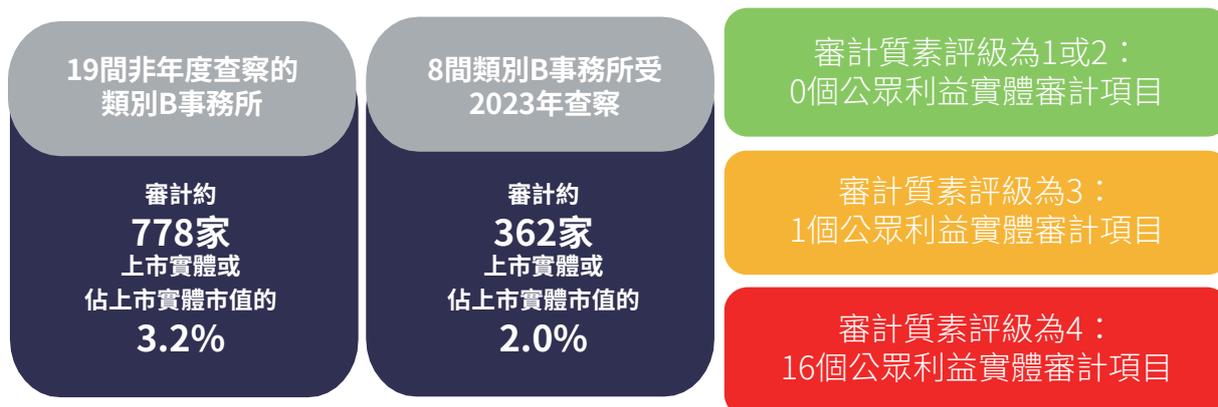


表3 按類別B事務所及其審計質素評級劃分受查察的公眾利益實體審計項目數量

類別B事務所	於2022年12月31日的上市實體總數 (按核數師委任劃分)	2023年			
		受查察公眾利益實體項目數量			
		總計	審計質素 評級1或2	審計質素 評級3	審計質素 評級4
受一般查察的5間事務所	231	11	0	1	10
受特定範圍查察的3間事務所	131	6	0	0	6
<b>總計</b>	<b>362</b>	<b>17</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>16</b>

20間非年度查察  
的類別C事務所

審計約  
**74家**  
上市實體或  
佔上市實體市值的  
**0.1%**

6間類別C事務所受  
2023年查察

審計約  
**30家**  
上市實體或  
佔上市實體市值的  
**0.02%**

審計質素評級為1或2：  
0個公眾利益實體審計項目

審計質素評級為3：  
2個公眾利益實體審計項目

審計質素評級為4：  
4個公眾利益實體審計項目

表4 按類別C事務所及其審計質素評級劃分受查察的公眾利益實體審計項目數量

類別C事務所	於2022年12月31日的上市實體總數 (按核數師委任劃分)	2023年			
		受查察公眾利益實體項目數量			
		總計	審計質素 評級1或2	審計質素 評級3	審計質素 評級4
受一般查察的6間事務所	30	6	0	2	4

58. 於2023年，我們查察了8間類別B事務所及其17個審計項目。還查察了6間類別C事務所及其6個審計項目。表5以並無披露特定事務所身份的方式呈列。然而，這讓公眾透過我們查察的類別B和類別C事務所審計項目，更有效地了解審計質素評級的分佈情況。

**表5 在2023年受查察的每間類別B或類別C事務所的每個受查察審計項目的審計質素評級**

受查察審計項目	在2023年受查察的類別B和類別C事務所													
	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

附註： B1至B5和C1至C6事務所為一般查察。B6至B8事務所為特定範圍查察。

### (i) 一般查察

59. 採用以風險為本的方式和相稱原則，我們的一般查察涵蓋五間類別B事務所和六間類別C事務所，以及這些事務所完成的17個上市實體項目（2022年：22個）。
60. 在接受查察的這17個審計項目中，82%（或14個）的審計質素評級為4（2022年：50%或11個）。今年的缺失率較高，表明類別B和類別C事務所未符合公眾對上市實體審計質素的期望。該等事務所需要付出巨大努力，才能達到符合預期審計質素的水平。

五間事務所的查察結果一再未如理想，表明該等事務所領導層缺乏管理質素的態度，並且未能從我們之前的查察發現受益

61. 一般來說，我們希望事務所能從我們的查察發現受益，並採取適當行動改進今後的審計工作。
62. 在比較類別B事務所和類別C事務所於2023年的查察結果與該事務所的過往記錄時，我們注意到，大多數類別B事務所和類別C事務所（B1、B2、B4、C2和C4）並無改善。第3.III部分表9所列的重複查察發現的缺失率令人無法接受。這充分表明這些事務所在過往數年度所進行的根本原因分析和所制定的補救方案，未能有效解決實際的潛在問題，又或方案中的補救行動未有妥善執行，或其質素控制／管理系統存在其他問題。
63. B2事務所曾於2021年接受查察。2022年，我們根據AFRCO第21H(b)條發出要求函，要求該事務所在其同意的指定時限（要求函日期起計三至七週）內採取糾正行動（如制定修正的工作文件模板、準則和培訓課程）。然而，事務所並未完全遵守我們的要求，這是一個嚴重的問題。因此，會財局隨後採取了執法行動，對該事務所及其領導層不遵守監管要求的行為進行了訓斥和罰款。

64. 我們希望所有事務所領導層都能嚴格遵守我們的監管期限，並與會財局充分合作。不遵守監管要求和未能遵守時限是不可接受的，因為這有損於監管的有效性。會財局致力於採取適當和相稱的執法行動，以確保受監管實體履行其義務。
65. 會財局提醒事務所領導層投入足夠的精力和資源，評估其補救方案在解決重大缺失方面的充分性和有效性。倘若其行動計劃設計不當或未能在規定時限內有效實施，事務所必須立即採取跟進行動，這一點至關重要。這種方式將使事務所能夠防止今後再次發生此類缺失。
66. 我們強調，事務所必須全面承擔合規責任。事務所必須徹底評估其補救方案，確保這些計劃能夠有力地解決已發現缺失的根本原因。僅僅制定行動計劃是不夠的。事務所還必須密切監督這些計劃的實施，並進行必要的調整，以確保其有效性。
67. 通過優先評估和實施有效的補救措施，事務所可以表明其致力於維護更高標準的合規性和質素。會財局希望事務所領導層對這一關鍵任務投入必要的關注和資源，因為這對維護財務報告生態系統的完整性至關重要。

#### 首次接受查察的事務所迫切需要培養合規文化

68. 按照我們以風險為本的方式，我們挑選了一間類別B事務所(B5)和兩間類別C事務所(C5和C6)進行首次查察。這些事務所(B5、C5和C6)於2023年完成了首次上市實體審計。

69. 我們在對C5和C6事務所的查察中發現了大量不符合《道德守則》和《質素管理準則》的情況。最嚴重的問題出現在C5事務所，我們發現項目團隊篡改了存檔的審計工作文件，且項目合夥人和經理對受查察的項目進行了追溯編制。
70. 篡改存檔審計工作文件和追溯簽字日期嚴重違反《專業會計師職業道德守則》。這些行為破壞了審計程序的完整性和可靠性，而這對維持公眾對香港財務報告質素的信任至關重要。這種做法是不可接受的，會財局將採取必要的後續行動。
71. 我們對C6事務所的查察發現，該事務所未能制定和實施質素管理制度。具體而言，儘管我們不斷努力，並多次發表文章<sup>5</sup>強調質素管理制度對會計行業的重要性，但C6並未執行任何風險評估程序，作為其質素管理制度實施工作的一部分。這表明該事務所領導層在遵守《質素管理準則》方面並未表現出合規的態度。
72. 就B5事務所而言，兩個上市實體項目的查察結果表明，項目合夥人並無適當指導、監督和審查其項目團隊的工作。因此，B5事務所的質素管理制度未能確保審計過程的完整性和可靠性。這一缺失可能主要歸因於兩個因素：
- a. 兩名項目合夥人的經驗有限，其在非公眾利益實體項目中擔任該職務的年限分別為1年和4年。
  - b. 事務所的上市實體項目複雜且風險較高，與合夥人過去主要監督的非上市實體項目有很大不同。

<sup>5</sup>公眾利益實體核數師就新增和經修訂質素管理準則實施進度的調查發現 (僅英文版本) (2022年3月31日)

有關公眾利益實體核數師就新修訂的質素管理準則的實施進度的跟進調查發現 (僅英文版本) (2022年11月10日)

查察洞見 (2023年11月30日)

審計焦點：2023年度審計提醒 (僅英文版本) (2023年12月22日)

73. 會財局擔心，項目合夥人在領導複雜和高風險的上市實體審計方面缺乏足夠的經驗，這削弱了事務所有效監督和管理其上市實體項目質素的能力。
74. 我們在查察中發現的這些重大違規行為和查察發現表明，這些事務所領導層有迫切需要培養一種以質素和誠信為中心的文化。其必須強調誠信和質素是核心價值觀，並確認質素管理作為事務所取得成功關鍵驅動力的重要性。
75. 首次查察的引入為事務所提供一個寶貴的機會，可以對其現有的政策、程序和內部控制進行嚴格評估。新進入或計劃進入公眾利益實體審計市場的事務所應將這些查察視為主動加強合規框架的催化劑，而不僅僅是對發現的缺失做出反應。
76. 通過培養合規文化，事務所可以：
  - a. 賦予員工權力，讓其優先遵守法規和標準。
  - b. 在各個層面促進合規責任的自主性和問責制。
  - c. 鼓勵與會財局進行坦誠溝通與合作，以解決任何關切或問題。
  - d. 實施有效的培訓和持續學習計劃，提高合規意識和能力。
  - e. 持續監視和改進合規流程，以保持領先於監管要求，從而維護審計質素。

## 事務所質素改進工作的不同結果

77. 我們看到，事務所的質素改進工作取得了不同的結果。一些事務所利用了我們之前的調查發現，實施了以根本原因分析為導向的量身定制的補救方案，取得了顯著的改進。然而，其他事務所，特別是那些領導不力的事務所，仍然表現不佳，存在重大缺失，這突出表明整個行業需要更加一致和有效的質素管理措施。
78. 與之前的評級（B3:4；C1:4）相比，B3事務所（2023年：3）和C1事務所（2023年：3）的審計質素評級有所提高。儘管仍有很大的改進空間，但我們讚揚各事務所利用我們的查察發現，並遵循我們的指導制定補救方案，通過其根本原因分析對我們的查察發現作出回應。例如，這些事務所採取了糾正措施，如增加合資格員工人數、規範集團審計和風險評估的審計方法及向員工提供額外培訓和指導。
79. 至於C3事務所，與之前的結果相比，其審計質素評級保持在3。按照我們去年的要求，該事務所採取措施來彌補其質素控制體系中以往的缺失，並從今年改進的質素管理制度中受益。我們很高興地發現，在2023年的查察中，事務所沒有再次出現整體缺失。
80. 儘管沒有一刀切的質素改進解決方案，但根本原因分析和補救計劃是經過時間考驗的有效工具，可供事務所努力提高審計質素。我們鼓勵事務所領導層及其項目團隊不斷回顧我們關於有效的根本原因分析<sup>6</sup>的倡導，並實施量身定制的解決方案，以應對其具體的質素挑戰。

<sup>6</sup>外部核數師執行根本原因分析的指引（僅英文版本）（2022年6月17日）

### 類別B和類別C事務所領導層必須證明其上市實體審計質素有所提高

81. 會財局尚未觀察到我們所查察的類別B和類別C事務所的審計質素達到可接受的水平。我們確定了事務所領導層必須立即採取的以下三項關鍵行動。
- a. 必須**加強承諾**，有效實施糾正措施。應開展強有力的根本原因分析，徹底查明並解決會財局查察中發現的缺失的根本原因。
  - b. 只有在**審計費用與其承擔的審計風險相稱的情況下**，事務所方會接受上市實體項目。這將使事務所能夠分配足夠的資源，確保提供高質素的審計。資源不足和預算限制可能會影響事務所保持預期審計質素水平的能力。事務所領導層不得施加不合理的預算限制，以免削弱其進行高質素審計和滿足公眾對審計質素期望的能力。
  - c. 應指派**具有足夠經驗和專業知識的合夥人或董事**處理高風險上市實體項目的複雜審計和會計問題。倘若不當地將審計項目分派給具有相關經驗的合夥人，審計質素可能會受到影響，特別是倘若將工作分派給在處理審計風險較大的審計項目方面經驗有限的新入職合夥人或董事。
82. 總之，會財局強調，上市實體審計的質素至關重要。我們將以同樣的高標準要求所有審計事務所，無論其規模或市場地位如何。維持整個會計專業界別一致的審計質素，對保障公眾利益及維持香港作為國際金融中心的誠信至為重要。

## (ii) 對三間類別B事務所的特定範圍查察



對於三間類別B事務所，由於其上市實體項目規模較大，或倘即將辭任的核數師發現有重大未決事項，我們採取積極主動的方式，以解決我們對其能力和實力的關注。

### 特定範圍查察的目標和方式

83. 特定範圍查察的目的，旨在對那些在過去幾年中急速發展又被發現存在審計質素問題的事務所，或我們評估認為無法提供高質素審計的風險較高的事務所，以解決重大審計質素風險和其他問題。
84. 具體查察範圍可能包括以下內容：
  - a. 對選定的香港上市實體已完成的審計項目進行深入查察。
  - b. 全面查察事務所質素管理制度的選定部分。
  - c. 當事務所為有效解決已發現的審計質素控制缺失的努力而引起重大關注時，對事務所的補救行動進行現場評估。
85. 通過開展這些特定範圍的查察，我們的目標是在潛在的質素問題升級並對資本市場的完整性構成更廣泛的風險之前，解決這些問題。這種積極主動的方式使我們能夠與事務所密切合作，應對新出現的挑戰，確保持續提供符合公眾期望的高質素審計。
86. 2023年，有三間類別B事務所被選中接受特定範圍查察，原因是其過往的查察結果不如理想，以及在提高審計質素方面的承諾與其上市實體審計業務快速增長不相稱。

## 已識別的重重大發現

87. 我們的查察結果表明，我們查察的六項公眾利益實體項目的審計質素是**不可接受的**。該等核數師就其審計結論所獲取的審計證據的充分性或質素是否足夠存在重大疑慮。已發現的重重大發現包括：
- a. 項目團隊並未評估上市實體將若干重大無形資產的使用壽命估計為比其許可期限短幾年是否合理。該等資產在上市實體獲得其所有預期的未來經濟利益之前已獲悉數攤銷。
  - b. 上市實體獲得了其新業務的重要專業知識。該業務處於發展初期，僅有少數客戶。然而，管理層在估計與該資產相關的現金產生單位的可收回金額時所採用的假設非常進取。例如，與實際銷售額相比，預計銷售額將在一年內增加四倍，而在五年內將增加六倍。除詢問管理層及審查管理層為潛在客戶編制的業務建議書外，項目團隊並無對該等重大假設執行任何其他程序。
  - c. 上市實體已承諾以預定價格購買若干產品，並支付了若干訂金。產品價格在報告期末交付給上市實體之前已經下跌。根據《香港會計準則第37號》撥備、或然負債和或然資產，上市實體已經為購買合約的估計損失計提撥備，相當於已支付的訂金。然而，核數師並未嚴格評估倘上市實體未履行該等合約，上市實體是否有義務支付任何賠償或罰款。任何額外的賠償或罰款撥備對上市實體的綜合財務報表整體而言均屬重大。

- d. 項目團隊未有執行足夠的程序來測試收入。

我們查察中的若干重大發現如下：

- i. 在一次審計中，核數師主要使用審計確認書來核實該公司80%以上的主要建築合約收入，而不是詳細審查相關交易。在兩次審計中，確認程序本身不充分－核數師並無適當核實確認方的真實性，亦未確保對整個確認過程進行適當控制。此外，核數師並未對沒有答覆確認要求的情況執行替代程序。

這種對確認程序的過度依賴和無效控制使人們對所報告的客戶合約收入的存在及準確性產生了重大關注。

- ii. 獨立核數師報告中披露，核數師的基礎工作文件不足以支持其聲稱為解決與收入確認有關的關鍵審計事項而實施的具體審計程序。

這引起了嚴重關注，即核數師的報告可能在實際執行的審計程序方面誤導了公眾。

- iii. 審計工作文件中包含的資料與其上市實體經審計財務報表中披露的有關收入的資料不一致。

經審計的財務報表與編備審計記錄之間的該等不一致引起了提供給公眾的資料的可靠性和完整性的嚴重關注。

88. 我們從發現中亦特別關注到，有一個上市實體項目的項目團隊並未識別和適當評估其指定估值專家的客觀性。該估值專家參與了上市實體的若干重大金融資產預期信用損失的審查。同時，彼亦向上市實體提供有關物業、廠房及設備的估值服務。由於潛在的利益衝突，這嚴重質疑了核數師專家關於經審計財務報表中特定賬戶結餘估值結論的可靠性和客觀性。

#### 我們的跟進行動

89. 審計質素不可接受的項目將提交給我們的調查部採取進一步行動。由於查察結果一直不能令人滿意，我們將密切監察該等事務所是否已執行適當的整改措施，並透過更頻繁的查察來持續評估其審計質素的狀況。

#### 造成特定類別B事務所缺失的可能原因

90. 我們確定了可能導致該等審計工作不達標的三個關鍵因素。這些因素包括：
- a. 不恰當的領導，過度關注財務指標，而忽略了維護審計質素
    - i. 該等事務所在接受潛在上市實體項目之前，對其複雜性和風險狀況進行評估時，缺乏全面的風險評估。這一點對於前幾年有未解決審計事項的上市實體尤為突出，因為該等事務所未能充分考慮到所需增加的審計工作量。我們的查察顯示，2022年三間特定的類別B事務所新承接的上市實體審計客戶中，平均有25%（其中一間事務所更高達44%）的客戶由其辭任核數師報告了重大未解決事項。

- ii. 商定的審計費用水平與提供高質素審計一般所需的資源不相稱。這種以費用為導向的方式阻礙了事務所分配足夠的時間、人員和專業知識來正確執行審計工作的能力。我們注意到，在三間類別B事務所中，平均60%的新核數師任命在降低審計費用的情況下而接受。在極端情況下，該等降低超過辭任核數師所收到年度審計費用的50%。

**b. 在進行審計時，缺乏質疑客戶的懷疑精神**

- i. 項目合夥人和其他項目團隊成員表現出缺乏專業懷疑精神，未能在必要時對管理層的斷言和假設提出有力質疑。懷疑的心態對於核數師識別和審查管理層可能做出的不合理假設或估計至關重要，這些假設或估計可能對財務報表產生重大影響。缺乏這種批判性思維削弱了事務所發現隱藏風險和違規行為的能力。
- ii. 項目團隊表現出過度依賴審計客戶提供的信息和陳述，缺乏足夠的測試來驗證有關資料的準確性和完整性。有效的審計需要採取平衡的方式，獲取和評估多種證據來源，以形成獨立的結論。

c. 缺乏對合夥人工作量的監督

- i. 該等事務所未能充分監督合夥人的工作量，導致高風險項目的資源分配不足或項目合夥人對高風險項目的監督及指導不足等潛在問題。其中一間事務所接受了大量規模大且複雜的上市實體審計（就其上市實體審計客戶的市值而言，增長了八倍），而項目合夥人的數量僅略有增長。此外，這三間類別B事務所的部分項目合夥人工作負荷繁重，各自於十五個月內完成了15個至17個上市實體審計。該等項目合夥人處理的部分上市實體審計客戶涉及複雜的審計事項，市值較大。
- ii. 該等事務所缺乏對合夥人的有力監督和對項目團隊工作的充分審查，尤其是在涉及重大管理判斷和估計的領域。

91. 我們的查察發現表明，核數師在整個審計過程中必須保持適當水平的專業懷疑態度，不盲目接受管理層的解釋或審計客戶提供的資料至關重要。倘若未能如此，就會導致重大審計缺失，並破壞審計職能提供獨立保證的基本作用。

## V. 非公眾利益實體核數師的查察結果

92. 2022年進一步改革後，我們的查察範圍擴大到非公眾利益實體審計。2022年，查察重點是類別A事務所進行的非公眾利益實體審計。2023年，查察範圍進一步擴大到類別B至D事務所。
93. 2023年，共查察了42個非公眾利益實體項目（2022年：6個）。其中17個由公眾利益實體核數師完成（2022年：6個），25個則由非公眾利益實體核數師完成（2022年：無）。
94. 根據我們2023年的調查問卷，共有約2,792間類別D及類別E事務所。根據相稱原則，查察的重點是類別D事務所，即有超過20個非上市實體審計項目中包含較多公眾利益元素及／或500個非上市實體審計項目的事務所。2023年，13間類別D事務所接受了查察（2022年：無），其非公眾利益實體審計客戶從510個到3,000個不等。
95. 於2022年，香港會計師公會根據過渡安排轉介的非公眾利益實體執業單位中，有12個完成跟進查察。於2023年，我們會繼續對8個非公眾利益實體執業單位就11個非公眾利益實體項目進行跟進查察。
96. 由於這是我們首年查察非公眾利益實體執業單位，我們的主要重點是了解該等核數師所執行工作的整體質素狀況。因此，我們並無對其查察作出任何審計質素評級。
97. 有關查察發現的更多資料和對非公眾利益實體核數師的洞見，請參見第2.III和4.II部分。

## 第2部分

# 質素管理制度查察



我們相信致力維護審計質素的事務所多數擁有較為完善的質素管理制度，能夠更有效地推動項目整體質素的持續改進。

反之而言，在質素管理制度方面有多項重大發現或審計質素長期未有任何提升的事務所，反映出彼等事務所領導層未能在組織內部培養出強而有力的審計高質素文化。

### 1. 質素管理制度對審計質素的重要性及我們的查察方式

1. 事務所應運用質素管理制度作基礎，創建一個綜合系統，以協助項目團隊一以貫之地執行高質素的審計。高效的質素管理制度有助實現高質素審計的一致性和可靠性。
2. 我們的2023年質素管理制度查察方式以風險為基礎，專注於整個事務所的特定質素風險。
3. 今年為我們於質素管理準則在2022年12月15日開始實施後對事務所的質素管理制度進行查察的第一年，我們的的主要查察重點為評估：
  - a. 事務所制定適當的質素目標。
  - b. 識別及評估相關質素風險。
  - c. 制定並實施有效應對措施，以解決該等質素風險。

4. 該查察方式旨在：
- a. 有效應對不同規模的事務所面臨的獨特質素管理挑戰，同時保持對審計生態系統的全面監督。
  - b. 將我們的資源及注意力有效地分配到最需要關注的領域。

#### **對類別A事務所質素管理制度的查察**

5. 就六間類別A事務所而言，我們重點評估其風險評估流程的穩健性，包括質素管理制度各組成部分的應對設計。於2024年及2025年，我們的查察方式將以風險為重點，並具有週期性。將通過對類別A事務所的質素管理制度的特定方面進行深入審查來支持這一點。
6. 通過採用該基於風險和主題導向的方式，我們希望確保事務所的質素管理制度保持敏捷性、相關性和有效性，從而推動整個事務所不斷提高審計質素。

#### **對類別B及類別C事務所質素管理制度的查察**

7. 就接受2023年一般查察的11間類別B及類別C事務所而言，我們專注於質素管理制度各組成部分與事務所特定事實及情況更相關的關鍵質素風險。在該等選定的重點領域，我們已評估：
- a. 事務所為解決關鍵質素風險而設計及實施的應對措施。
  - b. 事務所監測及補救措施的設計。

#### **對類別D事務所質素管理制度的查察**

8. 就接受2023年查察的13間類別D事務所而言，我們專注於：
- a. 評估其風險評估程序的穩健性及有效性。
  - b. 針對維持高質素審計所需的關鍵應對措施。

### *我們對質素管理制度的查察方式*

9. 隨著我們進入第二個查察週期，我們完善了評估每項質量管理體系發現的重要性的機制。這包括進行更全面的評估，考慮違規行為的性質、嚴重程度和普遍程度。
10. 通過採取更全面、更細緻的方式來評估質素管理制度發現的重要性，我們旨在為事務所提供更清晰、更可行的反饋。
11. 由於採用該經完善的方式，我們查察過的事務所能夠更有效地確定優先次序，並將糾正行動集中在更重要的質素管理制度發現上。這可確保事務所及時處理其質素管理制度中最關鍵的問題及漏洞。
12. 我們敦促事務所的所有管理層在處理質素管理制度發現時應借鑒我們的方式。我們鼓勵事務所在與會財局合作時採取協作的心態，以加強其質素管理制度並培養持續改進的文化。

## II. 主要發現 — 公眾利益實體核數師

### 類別A事務所

13. 下表列示與2023年查察中各質素管理制度組成部分識別的發現有關的類別A事務所數量。值得注意的是，其中兩間類別A事務所在項目審計執行存在重大發現。進一步詳情載於附錄2。

**表6 與《香港質素管理準則第1號》組成部分識別的發現有關的類別A事務所數量**

《香港質素管理準則第1號》 的八個組成部分	與識別的發現有關的類別A事務所數量			
	其他發現	比較不重大 發現	重大發現	總計
風險評估程序	0	2	0	2
管治與領導力	1	2	不適用*	3
相關道德要求	2	2	不適用*	4
承接及續任	3	不適用*	不適用*	3
項目審計執行	2	2	2	6
資源	不適用*	2	不適用*	2
信息及溝通	1	2	不適用*	3
監測及補救措施	3	不適用*	1	4

- \* 2023年對類別A事務所質素管理制度的查察主要專注於評估該等事務所根據《香港質素管理準則第1號》進行的風險評估程序。「不適用」指在我們的質素管理制度查察範圍內未識別任何發現。有關我們對類別A事務所的質素管理制度查察方式的更多詳情，請參閱第2部分第5及第6段。

### 特定類別A事務所的穩健風險評估程序

14. 大多數類別A事務所已實施並調整其質素管理制度內的風險評估程序。該等事務所已分配專門資源，並利用其國際網絡事務所的支援，以增強其風險評估能力。
15. 在我們的第一年質素管理制度查察中，我們並無發現該等類別A事務所的風險評估程序存在任何重大發現。
16. 然而，我們確實觀察到各類別A事務所在識別及評估其質素風險時所採用的方式及詳細程度存在若干差異。例如，其中一間類別A事務所全面評估了已識別的質素風險可能對實現每項質素目標造成的不利影響。該事務所隨後設計了針對性的應對措施以減輕這些風險。
17. 這種以風險為導向、量身定制的質素管理制度實施做法，可為其他事務所提供寶貴的學習機會。通過觀察更加成熟的類別A事務所如何識別和解決其特定質素風險，其他事務所可以完善自身的質素管理制度政策和程序，推動審計質量的持續改善。

### 加強客戶承接及續任程序

18. 我們的《[更換核數師的指導說明](#)》概述了我們對事務所在變更核數師方面的期望。所有事務所均應參照我們的指引說明，就承接及續任客戶關係及特定項目實施有效的政策及程序。

19. 在我們的查察的項目中，我們僅發現了部分類別A事務所在承接及續任客戶關係及項目方面存在的其他發現。
20. 各類事務所均應堅持制定及實施穩健的質素管理制度，以便進行全面的客戶承接及續任性評估。事務所亦應確保對客戶的持續性評估得到有效地執行，以支持其在公眾利益實體審計客戶的股東週年上尋求續聘的建議。全面的客戶持續性評估應涉及對審計費用建議的審慎考慮，以確保事務所分配足夠的資源提供高質素審計。

### 類別B及類別C事務所

21. 下表列示與2023年查察中各質素管理制度組成部分識別的發現有關的類別B及類別C事務所數量。值得注意的是，我們在一般查察的11間類別B及類別C事務所中識別了重大發現，尤其是在管治及領導力、遵守相關道德要求、項目審計執行以及監測及補救措施等質素管理制度組成部分方面。進一步詳情載於附錄2。

**表7 與《香港質素管理準則第1號》組成部分識別的發現有關的類別B及類別C事務所數量**

《香港質素管理準則第1號》 的八個組成部分	與識別的發現有關的類別B及類別C事務所數量			
	其他發現	比較不重大 發現	重大發現	總計
風險評估程序	1	5	1	7
管治與領導力	0	3	4	7
相關道德要求	0	4	5	9
承接及續任	0	5	0	5
項目審計執行	0	5	5	10
資源	1	1	3	5
信息及溝通	2	5	0	7
監測及補救措施	0	9	2	11

### 大多數類別B及類別C事務所的風險評估程序過於籠統

22. 我們發現大多數類別B及類別C事務所的風險評估程序過於籠統，並未考慮事務所的具體情況。
23. 超過60%接受2023年查察的類別B事務所及超過80%接受2023年查察的類別C事務所根據香港會計師公會於2022年9月發佈的質素管理制度手冊模板，就其事務所的質素管理制度制定了風險評估過程、政策和程序。
24. 我們注意到：
  - a. C6事務所並無根據新的質素管理體系執行任何風險評估程序。
  - b. 另外五間類別B及類別C事務所僅對香港會計師公會質素管理制度手冊模板做了有限的修改。該等事務所並無正確識別其事務所特有的所有質素風險，或無法解釋若干質素風險與其事務所相關的原因，以及其事務所的 policy 及程序如何應對該等風險。

### 領導層對推動合規文化的重要性

25. 我們與質素管理制度管治及領導力部分有關的查察發現表明，有七間事務所的質素管理／控制制度中反覆出現重大或比較不重大的不合規情況。質素控制或管理問題的反覆出現證明該等事務所缺乏領導層（包括主席及管理合夥人）設定合適的「高層定調」，以在事務所內培養一種以提供高質素審計和滿足公眾期望為本的文化。

### III. 主要發現 – 非公眾利益實體核數師

#### 類別D事務所

26. 本年度不擬披露在查察類別D事務所中識別的有關質素管理制度發現的統計結果。此舉是為了避免引起公眾過度關注，因為該等事務所仍在不斷學習，以滿足專業界別及公眾更廣泛的期望。

#### 在風險評估中優先考慮遵守道德要求及項目審計執行

27. 非公眾利益實體核數師的事務所領導層應更加重視確保在事務所程序中遵守道德要求及維持項目審計執行的質素。
28. 就所有非公眾利益實體核數師（包括未接受2023年查察的事務所）而言，對其風險進行全面評估至關重要。
29. 彼等應評估是否需要額外的目標維持審計質素或識別相關風險，並制定適當的政策及程序，以實現該等目標及風險管控。
30. 健全的評估應能解決我們在我們的2023年查察中發現以下在同行事務所的主要共同發現：
- a. 普遍缺乏評估因與客戶長期聯繫而產生對獨立性的威脅的政策及程序，在其中一個案例中，同一業務合夥人向非公眾利益實體客戶提供了超過25年的審計服務，這可能會對事務所造成熟悉及自身利益威脅。
  - b. 缺乏對提供非鑒證服務是否會對獨立性造成威脅或甚至是否屬於《道德守則》所禁止的服務的評估，例如，網絡事務所擔任審計客戶的公司秘書。

- c. 事務所的政策及程序並無針對與事務所情況評估相關的特定質素風險，導致缺少解決該等風險的相關程序及政策。
- d. 缺乏指引或審計方式無效，特別是在以下第4.11部分所述缺失率較高的關鍵風險領域。
- e. 缺乏足夠的控制措施，以防止損壞及未經授權更改已歸檔的審計項目文件，這可能會損害編備審計記錄的完整性及質素。

#### **IV. 我們的期望 — 呼籲整個事務所致力於提高審計質素**

- 31. 我們一直強調有效的質素管理制度對於維持高質素審計的重要性。
- 32. 通過突出我們在查察過程中發現的各類事務所的主要重大發現，我們旨在促使教育事務所領導層即時改善其事務所文化。
- 33. 該文化轉變應專注於優先將審計質素作為核心目標。我們期望事務所領導層與我們合作，並採取相應行動，加強質素管理制度，以提供一致的審計質素。
- 34. 為建立健全及有彈性的質素管理制度，核數師必須確保有足夠及適當的資源來執行必要的審計程序。
- 35. 根據我們於2024年3月發佈的[《香港公眾利益實體審計市場分析報告》](#)，初級職位的高空缺率及流失率可能會破壞公眾利益實體核數師建立穩定的項目團隊及維護審計質素的努力。

36. 鑒於上述挑戰，事務所應考慮採取整體方式，利用具體措施提高整體審計效率：
- a. 利用服務交付中心（執行《香港審計準則第220號（修訂版）》對財務報表審計實施的質素管理詳述的集中處理的流程或活動）。
  - b. 讓合資格且稱職的組成部分核數師參與集團審計。
  - c. 利用稱職且經驗豐富的外部項目質素覆核員支持項目質素審查。
  - d. 聘請稱職且經驗豐富的外部監督員評估事務所的質素管理制度制定及實施、政策及程序。
  - e. 就會計分錄測試等程序部署審計科技工具。
37. 儘管上述措施旨在提高效率，事務所領導層仍必須確保制定適當的政策及程序，對任何外部資源的使用進行適當的指導、監督和監測。事務所對其審計遵守所有適用專業標準的要求負有最終責任，並必須建立必要的控制和監督機制。

#### **持續監控及補救措施對所有事務所的重要性**

38. 雖然上述措施可能有助於緩解高空缺率及流失率的影響，但事務所必須擁有穩健而具彈性的質素管理制度。這將確保審計執行情序變化帶來的質素風險得到有效解決，並確保審計質素不受損害。
39. 事務所領導層應全面評估其質素管理制度的有效性，以確保我們在質素管理制度查察中識別的重大發現得到充分解決。彼等應全面參與持續監控活動。通過積極主動地解決已識別的問題，事務所可以加強其質素管理制度，並確保其在支持一致的審計質素方面保持穩健及有效。

## 第3部分

# 查察公眾利益實體項目



事務所不遺餘力地從我們的查察發現中學習，通過減少先前發現的常見發現，持續改善其審計項目質素。該等措施包括有效執行集團審計、全面評估核數師的專家工作及加強編備審計記錄。

然而，令人擔憂的是，核數師對欺詐風險評估做出回應、檢測重大會計估計及主要審計判斷有關的發現仍然重複出現。事務所領導層必須採取更有力和積極主動的行動，以確保在這些高風險領域貫徹始終地執行高質素的審計。

對於事務所而言，必須優先採取強而有力的措施來解決這些重複發現並降低相關風險。這對提升其審計工作的整體質素及可靠性至關重要。

### I. 我們的查察針對具有高風險因素的審計項目

1. 我們查察項目的主要重點是評估核數師有否遵守相關專業標準、法律及法規。我們的查察評估所選重點領域的審計工作質素。
2. 值得注意的是，我們的查察並不涵蓋審計工作的各個方面。因此，我們的調查發現**未必代表財務報表存在錯誤陳述**，而是代表審計工作在我們所關注領域有所缺失影響審計質素。
3. 我們通過考慮可能會給審計帶來挑戰和風險的方面來釐定我們的重點領域。該等高風險領域被認為更有可能影響整體審計質素。我們旨在將查察工作集中在審計過程中需要特別關注的方面，按重點領域的風險進行資源規劃和決定優先次序。

### II. 主要發現 — 有顯著改進的領域

4. 年內，我們與事務所領導層保持持續的溝通，並發佈各種材料（例如查察洞見及審計提醒）。該等工作使我們能夠加強持份者的參與，並積極與會計專業界別人員分享我們的查察發現及洞見。

5. 針對我們發現的審計質素缺失，部分事務所根據我們的反饋實施了必要的改進。該等事務所已採取重要措施提升其審計質素。
6. 如表8所示，與2022年相比，2023年這三個領域都有整體改進。這些改進體現了事務所領導層在採取行動以及在提高整體審計質素方面的努力。

**表8 在有改善的查察領域中具至少一個發現的公眾利益實體項目**

	2022年			2023年		
	公眾利益實體 項目數量	%		公眾利益實體 項目數量	%	
有所改善的查察領域	相關領域 受查察的 項目數量	至少有一項發現		相關領域 受查察的 項目數量	至少有一項發現	
執行集團審計	12	7	58%	15	7	47%
使用核數師所聘用專家	27	16	59%	20	7	35%
編備審計記錄的充分性	55	20	36%	48	9	19%

#### 有效執行集團審計

7. 有效執行集團審計對於確保集團審計工作的整體質素至關重要。根據我們的查察發現，專注於以下兩個領域的事務所執行了高質素的集團審計。
  - a. 進行現場審查，以密切監察參與集團審計工作的組成部分核數師的表現。此直接監督有助集團核數師與組成部分核數師之間更好地協調、溝通及調整審計程序。此舉增強了集團核數師對組成部分核數師工作的審閱的整體有效性。
  - b. 制定及加強專門用於評估組成部分核數師所進行審計工作的適當性及充分性的指引及模板。該等資源為評估組成部分核數師的工作質素提供了明確的指引，並確保其結論得到充分支持。

### 核數師所聘用專家工作的全面評估

8. 對核數師所聘用專家工作的全面評估至關重要，原因如下：
  - a. 核數師必須評估其專家的客觀性及能力，以確保專家的調查發現及結論的可靠性及適當性。全面評估有助於識別任何可能損害專家工作的偏見或限制。
  - b. 核數師需要評估專家的方法、程序及結論是否與整體審計目標一致，並提供足夠適當的審核憑證以支持核數師的意見。
  - c. 全面評估有助核數師識別及解決與專家工作相關的任何風險或限制，減少審計失敗的可能性。
  
9. 於我們的查察過程中，我們已識別以下的良好作業標準，供事務所考慮參考。
  - a. 制定並加強與內部和外部專家溝通的指導和要求。此舉確保清晰了解專家工作的範圍、方法及主要發現，以及核數師評價專家工作的憑證。
  - b. 更加注重記錄對核數師專家所進行工作的可靠性及充分性的評估。
  - c. 制定一份清單或程序，規定評估專家工作的程序及對所進行工作編備審計記錄的預期程度。該清單或程序確保核數師有明確的評估記錄，提供透明度及支持審計過程中達成的結論。

### 加強編備審計記錄

10. 鑒於編備審計記錄對審計質素的重要性，會財局最近發表了一篇關於《[編備完整審計記錄的重要性](#)》的文章。加強編備審計記錄為核數師的工作及其決策過程提供透明度。它創建了一個可審計的路徑，使內部和外部的問責制度更有效。
11. 根據我們的調查發現，我們觀察到：
  - a. 越來越多的事務所特別注重要求該等涉及重大判斷或構成重大審計風險的領域的充足文件。此舉可確保核數師充分關注該等高風險領域的程序、發現及結論的完整記錄。其亦有助於確保審計過程中的透明度、一致性及完整性。
  - b. 就涉及重大審計風險的領域而言，更多的事務所已制定並實施審計工作文件的標準化模板及指引。該等知識產權專門用於促進涉及重大判斷或重大審計風險的審計程序、發現及結論的全面記錄。通過提供清晰的框架和結構化的文檔方式，事務所旨在確保項目團隊在這些關鍵審計領域持續提供全面的資料。

### III. 主要發現 — 需要立即糾正的重複發現

12. 我們已識別若干關鍵審計風險領域，該等領域存在重複出現的高缺失率。該等重複出現的發現是不可接受的。因此，事務所領導層必須付出額外的努力及資源以有效解決該等重複出現的發現。對於事務所領導層而言，果斷採取糾正措施，以最逼切的方式糾正該等長期存在的問題至關重要。



屢犯之誤，缺失之源；正視改之，成功之徑。

表9 在具有最常見發現的查察領域中具至少一個發現的公眾利益實體項目

	2022年			2023年		
	公眾利益實體 項目數量	%		公眾利益實體 項目數量	%	
具有最常見發現 的查察領域	相關領域 受查察的 項目數量	至少有一項發現		相關領域 受查察的 項目數量	至少有一項發現	
評估金融資產的預期 信用損失	19	11	58%	15	12	80%
非流動資產 的減值評估	24	18	75%	15	11	73%
應對收入確認中 欺詐風險的程序	43	17	40%	40	27	68%
應對因管理層凌駕於 控制措施之上而產生 的欺詐風險的程序	55	26	47%	48	30	63%

13. 在我們當前的查察中重複出現的發現與我們先前於2022年的查察調查發現在性質上大致相似。此趨勢表明，會計師事務所於有效解決該等持續問題存在困難。相關重複出現的發現的更多詳細資料刊載於我們的《2022年年度查察報告》第3部分。

### 過度依賴管理層

#### (i) 評估預期信用損失

14. 該發現突顯管理層在釐定與預期信用損失相關的適當減值撥備金額時存在偏見的風險。核數師過度依賴管理層的主觀評估，加上缺乏專業懷疑，容易造成金融資產相關信貸風險的不準確評估。未被發現的管理層偏見可能會影響財務報表的準確性，並誤導持份者。我們已識別的具體發現示例包括：
- a. 對管理層對財務擔保的可靠性或已抵押資產估值的評估不足或並無作出評估。對管理層在該等領域的判斷進行適當審查對於降低偏見風險至關重要。
  - b. 對管理層所提供用於核實過往還款記錄的準確性及完整性的程序不足。為確保管理層減值估計的可靠性，有必要對相關數據進行徹底測試。



信而審之，懷疑者洞悉信者所忽視。

*(ii) 非流動資產減值評估*

15. 在資產減值評估中過度依賴管理層提供的資料，令人擔憂未能有效識別管理層在制定重大會計估計及判斷時可能出現的偏見。這種偏見可能會導致減值撥備的潛在錯誤陳述，未能準確反映上市實體財務狀況和業績。我們在該領域發現的具體發現示例包括：
- a. 資產減值評估中使用的增長預測中存在樂觀偏差，並缺乏根據。例如，在沒有足夠的支持證據的情況下，採用超過行業或經濟長期平均的增長率。
  - b. 作出較一般五年規劃期限更長期間的不合理預算或預測，其可能容易受到不切實際的假設或管理層偏見的影響。



不信所言，惟信所見；核數師之鏡，洞察偏見之因。

*潛在欺詐風險**(i) 應對收入確認中欺詐風險的程序不充分／不適當*

16. 該發現於審計過程中具有重大影響，並可能嚴重削弱收入確認的可靠性，而收入確認是財務報告的一個關鍵範疇。我們在該領域發現的具體發現示例包括：
- a. 對管理層用於計量完全履行履約責任進度的方法的適當性及準確性的評估不足。這可能導致收入確認不準確，亦可能誇大或低估實體呈報的收入數字（尤其是長期合約）。
  - b. 對合約條款及條件的理解及評估不足可能導致應用錯誤的會計處理。這可能導致財務報表呈列的收入數字出現錯誤陳述，誤導持份者。

*(ii) 未能確認審計程序在識別及處理潛在欺詐風險方面的重要性*

17. 該發現令人擔憂，因為它涉及到應對潛在欺詐風險而進行的審計程序的充分性和有效性。這顯示實際執行與應該執行以充分減輕欺詐風險的審計程序存在差距。如果沒有實施以欺詐為重點的健全和全面的程序，會未能有效識別欺詐活動的可能性增加，這可能會對持份者和財務報告的整體完整性造成重大影響。我們在該領域發現的具體發現示例包括：
- a. 項目團隊並無進行充分嚴格及全面的欺詐風險評估，亦無有效識別具有潛在欺詐特徵的會計分錄，例如未經授權交易、異常交易或異常賬戶組合。倘核數師發現該等指標，則應進一步執行實質性的審計程序，以調查及解決欺詐活動的任何潛在風險。

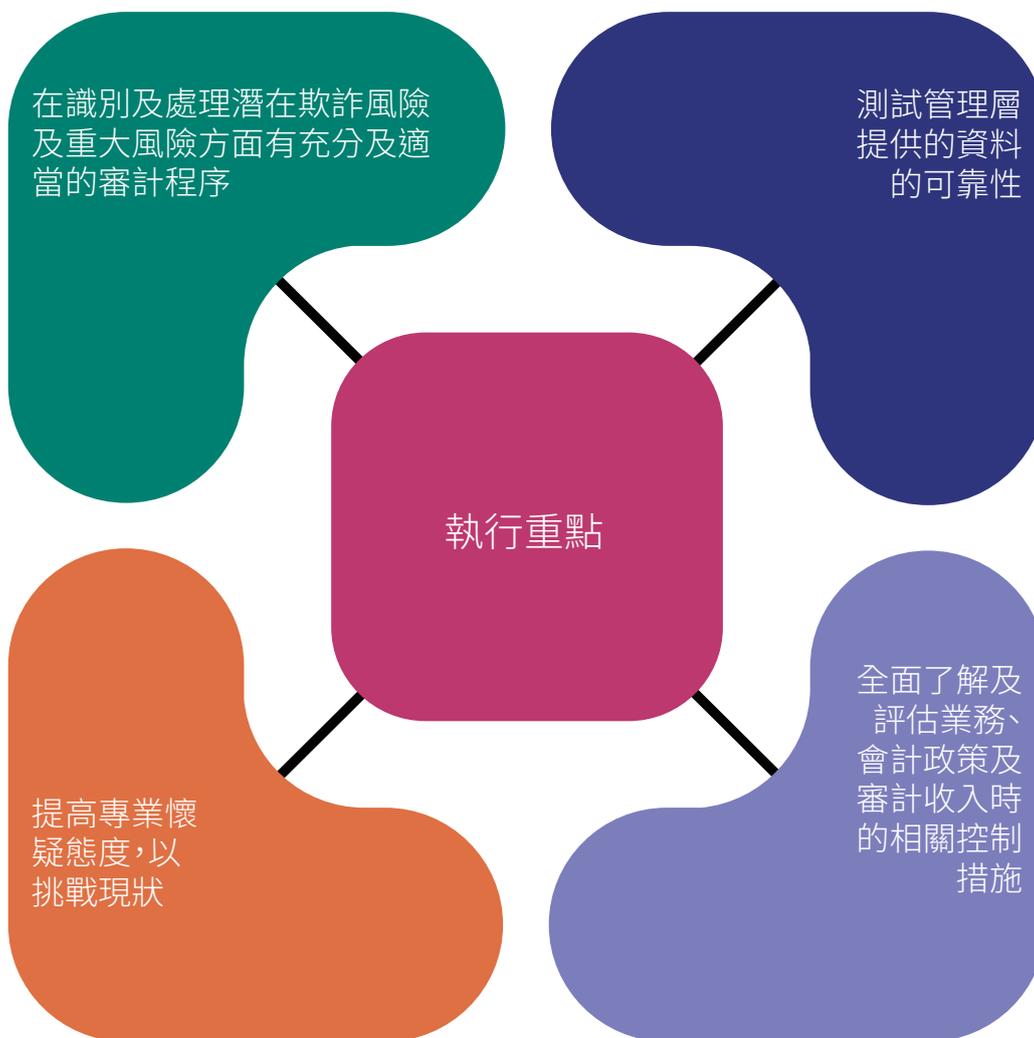
- b. 項目團隊過度依賴管理層提供的管理陳述或資料，而未有充分評估該等資料的可靠性及完整性。過度依賴管理層可能並不準確或完整的陳述，可能導致核數師未能有效識別隱瞞欺詐活動並破壞審計過程的完整性。



核數師不至之處，欺詐叢生。揭露詐欺陰影，相關持份者得見。

#### IV. 我們的建議及期望

- 18. 事務所領導層應確保在審計工作中的質素始終如一，尤其是在以下關鍵領域，以實現始終如一的高質素審計。



## 第4部分

# 查察非公眾利益實體項目



2023年是類別D事務所接受會財局查察的第一年，我們預期查察發現的數量會較多。鑒於對審計質素的要求與查察發現出現較大的差距，我們認為跟事務所的溝通變得關鍵。我們與該等事務所一直就在查察過程中的發現保持著具建設性的對話。我們期望持續的互動及教育可以增強事務所對高質素審計要求的理解，使彼等能夠優先把資源分配到需要立即改進的領域。

參考類別D事務所的查察結果，該等事務所需要嚴格地對其技能組合及知識差距進行自我評估，培養其審計人員的專業知識，以及適時的招聘適當的專家，以彌補已識別的不足和缺失。

為受監管行業開展審計或為在證監會註冊的持牌法團進行合規工作時，事務所應當堅持不懈地維護並定期更新其專業知識。否則，審計及合規工作的質素及有效性都會受影響。

### I. 我們的查察方式採取相稱原則和以風險為本

1. 對非公眾利益實體的查察項目，我們採取基於風險的方式，集中於有相對較多公眾利益元素的實體。
2. 在2023年查察中，有42項非公眾利益實體項目接受查察，當中22項為於證監會註冊的持牌法團進行的審計工作。持牌法團雖未被法律歸類為公眾利益實體，但在金融生態系統中發揮著不可或缺的角色，並為眾多持份者提供金融服務。

3. 此外，如上文第1.V部分所述，我們就從香港會計師公會轉介的8個非公眾利益實體執業單位先後進行了11次的跟進查察項目，更大程度上強調我們對整個會計專業界別始終如一的審計質素要求。
4. 根據我們於2023年9月開展的查察問卷，我們從公眾利益實體核數師（類別A、類別B及類別C事務所）及非公眾利益實體核數師（類別D及類別E事務所）獲得了審計業界現況的寶貴洞見。
5. 數據顯示，這兩組核數師於2022年分別開展了逾1,500項及1,300項持牌法團的審計項目。所有為受監管行業或為在證監會註冊的持牌法團進行審計及合規工作的審計從業人員應當擁有相關領域的專業知識及專長。無論是否為公眾利益實體核數師，也應當視審計質素為優先任務。

## II. 主要發現 – 類別D事務所完成的非公眾利益實體項目

6. 我們已查察13間類別D事務所及其25個審計項目。我們發現以下關鍵審計領域存在共有的查察發現。這些共有的查察發現與是否為在證監會註冊的持牌法團進行的審計及合規工作沒有直接關係。
  - a. 缺乏健全審計方式去有效評估客戶實體提供的資料是否合適用於審計程序當中。
  - b. 對客戶業務的了解不足，導致不當的審計風險評估及審計程序設計。
  - c. 不夠重視審計準則的基本要求，導致審計程序所需的樣本覆蓋不全面。

7. 儘管非公眾利益實體項目的查察發現與公眾利益實體審計中的查察發現有部分相似之處，但查察發現的性質及根本原因往往有所不同，當中以非公眾利益實體的審計項目通常較為簡單。然而，我們在查察過程中發現，該等審計項目往往存在基本審計程序的缺失（如本部分第9至17段所述）。
8. 基於非公眾利益實體審計查察發現的根本性質，我們相信該等事務所需要高強度的提高彼等的技能並彌補現有的知識欠缺差距。透過採取適當的行動，非公眾利益實體核數師可有效實踐並遵守專業標準，以解決下文所述的三個關鍵因素。更重要的是，非公眾利益實體核數師的管理層需要優先考慮並加強其質素管理制度，如第2.III部分所討論。

### 缺乏健全的審計方式去評估審計實體提供用於審計程序的信息

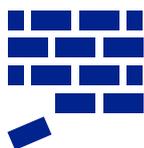
9. 核數師應採用基於證據的思維方式，並證明其有能力去評估審計客戶提供的信息是否符合核數師的預期目的。事務所應透過批判性分析審計客戶提供的信息，從而提高審計證據的可靠性和整體工作質素。
10. 我們的查察結果顯示，部分類別D事務所的項目團隊在依賴審計客戶所提供的資料之前，缺乏對所獲取資料的準確性及完整性作確認的基本意識。例如，當客戶提供有顯示收取顧客佣金收入的報表時，核數師不應該直接依賴該資料。相反，項目團隊應就該資料執行審計程序，以測試客戶提供的信息的可靠性，然後再用其作為收入審計測試的基礎資料。



反覆驗證乃審計基石，不容妥協。

### 沒有充分了解客戶業務以及沒有足夠的評估審計風險，導致審計程序制定不當

11. 部分核數師並未充分評估客戶透過操縱不同財政年度的收入或利潤所帶來的潛在風險（又稱截止風險）。從起步就缺乏健全的風險評估流程，此缺失導致項目團隊未能恰當地進行與收入相關的審計抽樣和相關程序，並可能引致不當的審計結論。
12. 我們觀察到有部分非公眾利益實體核數師僅選擇年底前的最後五張銷售發票及年末後的首五張銷售發票進行銷售截止測試，針對這有限的樣本範圍項目團隊沒有給予充分合理的依據，以致未能充分全面的評估銷售截止風險。
13. 同時，部分非公眾利益實體核數師表現出對其客戶收入確認流程的了解十分有限。應對確定商品或服務控制權的適當轉移，該等核數師並未考慮檢查相關的外部證據，反而，彼等僅依靠檢查未經驗證的內部銷售發票或客戶提供的月度報表上的信息。

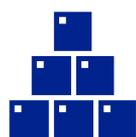


敷衍取巧不可能建成穩固的基石。

### 審計準則要求審計團隊在執行審計程序前要先確保審計樣本完整

14. 核數師的核心責任包括取得充足及適當的審計證據以就財務報告發表意見，其中一個關鍵是需要確保審計樣本的完整性。
15. 《香港審計準則第330號》核數師對評估風險的回應要求核數師設計及執行審計程序以獲取充足適當的審計證據，從而就財務報告發表合理審計意見。

16. 沒有充足證據支撐的審計結論猶如建立於砂石上的房屋，註定因地基不穩定及不完整而倒塌。倘若核數師於執行審計程序前沒有審慎核實審計樣本的完整性，這可能會導致所獲得的審計證據將無法代表全部審計樣本的風險，從而導致審計結論的不準確及審計意見的不適當。
17. 在2023查察中，會計分錄測試是一個常見、共有、且根本性的查察發現。接受查察的若干事務所並無檢測接受測試的會計分錄是否完整，這可能導致測試結果不可靠，未能達至會計分錄測試的目的。



樣本不全，審計失真。

### 我們觀察到的特定關注點

18. 在查察過程中（包括就香港會計師公會轉介的非公眾利益實體執業單位的跟進查察），我們發現一間類別D事務所及一間類別E事務所並未執行基本審計程序，例如獲得銀行詢證函，然後僅發出經修訂的審計意見，相信是以此規避執行適當的審計程序。查察發現顯示，該兩間事務所並沒有適當評估：
- a. 是否可以執行其他審計程序以獲取足夠且適當的審計證據以發表無保留意見。
  - b. 無法獲得足夠證據的原因。當中可能包括實體無法控制的特定情況、核數師審計程序的性質或時間限制、或管理層施加的限制等。
  - c. 倘若預期會發出經修訂的審計意見，彼等是否應繼續接受審計委聘。
19. 在非公眾利益實體的審計項目中，我們預計上述問題未必會成為廣泛出現的情況。然而，我們需要提示非公眾利益實體核數師必須勤勉及嚴格地履行其專業責任，不能以發佈不適當的審計意見去避免執行某審計程序。



敷衍取巧即背叛公眾信任 — 高質素審計不容怠慢。

### III. 主要發現 — 證監會持牌法團的審計及合規工作

#### 香港受規管實體的重要性

20. 受規管實體（如經紀、基金經理及其他金融服務公司）處理大量客戶資產，包括投資證券及資金。經審計的財務報表可以為其他監管機構及投資者提供實體財務健康、穩定性及合規性相關的關鍵資料。
21. 經審計財務報表可以協助提高市場資料的透明度及可信性，對維持投資者信心及市場誠信至關重要。準確可靠的財務報表亦有助防止欺詐活動、市場操縱及其他可能破壞整體資本市場的不當行為。
22. 證監會依賴經審計財務報表以監察受規管實體的財務狀況、財務風險管理及合規情況。
23. 受規管實體的審計及合規工作涉及確認該實體有否遵守複雜的規則及規例，因此核數師務必擁有相關監管規定的知識，以妥善履行其責任。受規管實體的核數師的嚴謹專業工作是支撐市場信心、維護香港財務誠信的關鍵，如當中出現漏洞，則會削弱證監會有效監督和維護香港金融市場誠信的能力。

### 核數師在持牌法團審計及合規工作中的作用

24. 持牌法團健全有效的控制環境有助識別及防止將客戶資金未經授權用於非預期的目的。核數師測試該等控制措施的制定和有效性的合規工作順理成章成為識別挪用客戶資金的持牌法團的關鍵。
25. 證監會就持牌法團設定流動資金的最低要求，以保障其財務穩定及其客戶資產。同理，倘核數師未能妥善履行其合規工作，持牌法團可能就維持的流動資金發出失實陳述及不準確的財務報告。這繼而削弱證監會準確評估該等持牌法團真實流動資金狀況及履行財務責任的能力。
26. 因此，事務所必須評估自身的人員資源及能力，以確保有專業知識就持牌法團遵守證券及期貨條例的情況開展審計及合規工作，從而履行《香港鑒證業務準則第3000號(經修訂)》歷史財務資料審核或審閱以外的鑒證工作並參考《實務附註820(經修訂)持牌法團及中介人有聯繫實體的審核》(《實務附註820》)規定的責任。

### 證監會持牌法團鑒證業務的常見發現

27. 雖然核數師的合規工作存在以下查察發現，但並不直接構成持牌法團實體的不合規。但核數師合規工作的缺失確實引起大眾對核數師工作質素的關注。

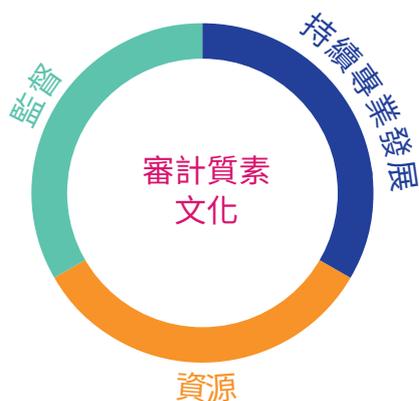
**表10 在具有最重大／常見查察發現的查察領域中至少有一項查察發現的被查察非公眾利益實體鑒證業務的數量**

	2023年		
	非公眾利益實體 鑒證業務數量	%	
具有最重大／常見發現的查察領域	相關領域 受查察的 項目數量	至少有一項發現	
<b>與《實務附註820》有關的潛在不合規的最重大發現</b>			
《證券及期貨(客戶款項)規則》			
未能發現客戶資金未有在1個工作日內轉入獨立賬戶	19	1	5%
《證券及期貨(財政資源)規則》			
未能發現財務申報表未有根據持牌法團的記錄正確編製	6	2	33%
<b>其他常見發現</b>			
測試《證券及期貨(客戶款項)規則》的程序不足／不適當	19	12	63%
測試延長長期授權的程序不足	19	10	53%
測試《證券及期貨(客戶證券)規則》的程序不足	19	8	42%

28. 根據我們的查察結果，常見發現的根本原因有可能來自以下因素的組合，包括：
- a. 項目團隊對相關監管規定及標準的理解或應用不足。
  - b. 事務所在此類合規工作的方法、培訓或質素控制流程方面存在缺失。
  - c. 項目團隊對審計及合規工作的範圍、規劃及風險評估不足。
  - d. 事務所內部人員缺乏專門的專業知識或資源，以解決持牌法團鑒證服務的獨特複雜性。
29. 證監會持牌法團鑒證業務的常見發現包括以下方面。
- a. 測試《證券及期貨(客戶款項)規則》的程序不足／不適當**
    - i. 項目團隊並無評估持牌法團是否有權從獨立賬戶內的客戶資金中獲得利息收入。
    - ii. 各持牌法團管對客戶取款及存款過程的控制不盡相同，但在控制測試中，項目團隊視客戶分別取款及存款的交易為一個單一組別作抽查樣本之用。
  - b. 測試延長長期授權的程序不足**
    - i. 項目團隊並無制定及執行審計程序，以檢驗持牌法團是否在到期日後一周內向的客戶發送常設授權續期的書面確認函。
  - c. 測試《證券及期貨(客戶證券)規則》的程序不足**
    - i. 項目團隊並無制定及執行審計程序，以測試公司對客戶存入及提取證券(包括紙質股票)的控制。

#### IV. 我們的建議及期望

30. 非公眾利益實體核數師必須為其員工提供充足的培訓及專業發展機會。此舉將提高核數師解決上文第4.II部分及4.III部分所識別的常見查察發現的能力，這同樣有助於提高整體審計質素。
31. 為持牌法團進行審計及合規工作的核數師需要特定的專業知識。其中要求需要了解客戶實體的資訊科技控制環境，包括根據《實務附註820》第65段的規定存取程序及數據、訪問程序變更、訪問計算機操作以及程序的開發及購置。彼等也需要了解持牌法團的業務流程及相應證監會的規定。在客戶承接及續任的過程中，核數師也應確保彼等擁有必要的資源及專業能力去應付審計及合規工作。
32. 非公眾利益實體核數師應採取以下行動：



- a. 留意香港審計準則的更新，加強持續專業發展。知識是寶藏，實踐是打開它的鑰匙。
- b. 在應對重大審計事項時，特別是涉及到重大判斷，需確保審計項目合夥人或董事有充分參與，以及有及時和主動的提供指導及監督。預防為主，治療為輔。
- c. 優先指派具有合適專業知識及相關客戶行業經驗的員工加入與監管行業有關的項目團隊，尤其是持牌公司的審計及合規工作。記住永遠選擇合適的工具去協助達成你的目標。

## 第5部分

# 打擊洗錢及恐怖分子資金籌集之合規查察



會計專業人士往往是反洗錢的第一道防線，亦是打擊金融犯罪的把關者。因此，他們必須充分了解自身在打擊洗錢方面的法律義務，以確保他們所提供的專業知識和服務不被利用於助長犯罪活動。

### I. 會財局的職責

1. 會財局作為打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例中列明的監管機構，會對執業單位進行查察以確定其是否遵守打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例及《打擊洗錢指引》有關客戶盡職調查及備存記錄的規定。我們持續評估不同類別執業單位的洗錢及恐怖分子資金籌集風險。我們亦與其他執法機構合作，以識別和了解國際和本地洗錢及恐怖分子資金籌集個案的類型。
2. 我們在打擊洗錢及恐怖分子資金籌集合規查察中，通過客戶風險、國家或地域風險等級來體現，重點關注洗錢及恐怖分子資金籌集風險較高的事務所。我們將繼續採用風險為本方式，通過考慮新出現的威脅和趨勢、查察發現、來自其他執法機構的信息以及市場情報等資訊，優化現有方法。

### II. 會計師的職責

3. 會計師為本地和國際客戶提供的服務種類廣泛，當中包括信託和公司服務。他們的角色以及面對的洗錢及恐怖分子資金籌集風險可能因應他們提供的服務種類有所而異。誠如香港會計師公會頒佈的《打擊洗錢指引》第600.2.1及600.2.2段所述，部分會計服務更易牽涉洗錢活動。

4. 《打擊洗錢指引》旨在提供與金融行動特別工作組的建議（全球打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集標準）相關的指導，為會計師在避免協助罪犯或避免為犯罪活動提供便利方面提供重大幫助。該指引亦反映會計師作為把關者的職責，包括識別及核實客戶和受益所有人、進行盡職調查、報告可疑交易或金融犯罪以及保存客戶記錄。

### III. 主要發現 — 常見發現

5. 我們在所有事務所當中選出被評估為具有較高洗錢及恐怖分子資金籌集風險的事務所進行查察。我們在被查察的42間事務所中，發現七成的事務所均存在性質相約的缺失。就整體查察結果所得，大部分事務所及其員工普遍缺乏對打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例及《打擊洗錢指引》規定的義務有足夠認識及理解。
6. 表11總結了我們在第一年查察事務所遵守《打擊洗錢指引》情況時發現的常見發現，以及我們對事務所的期望。所有事務所，無論規模大小，均應立即評估其打擊洗錢政策、程序和控制是否適當及充分，以確保其事務所完全符合打擊洗錢指引。會財局會對未能積極及時解決該等發現的事務所或人士採取適當的監督行動及制裁。



對於打擊洗錢指引及打擊恐怖分子資金籌集的合規性，防微杜漸。

**表11 在查察事務所遵守打擊洗錢指引方面發現的常見發現以及我們對事務所的期望**

### **(1) 金融制裁篩查**

根據與聯合國制裁條例（第537章）相關的規定，向受針對性財政制裁的指定個人或實體提供任何資金或其他金融資產或經濟資源，或為其利益而提供任何資金或其他金融資產或經濟資源，均屬犯罪。

#### **主要發現**

- a. 事務所一般沒有對照最新的指定個人和實體名單對其客戶及其客戶的受益所有人進行姓名篩查。事務所應在與客戶建立業務關係之前進行篩查工作，並在該指定個人和實體名單更新後再盡快進行篩查。
- b. 事務所並未評估潛在的匹配是否真確。

#### **我們的期望**

我們期望事務所履行責任進行適當的金融制裁篩查，以避免向受針對性財政制裁的指定個人或實體提供服務。

## (2) 客戶盡職調查程序

根據《打擊洗錢指引》第620條及打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例附表2的要求，該程序是會計師遵守打擊洗錢及恐怖分子資金籌集規定的關鍵要素。因此會計師必須遵守該規定及履行遵守該職責。

### 主要發現

- a. 事務所在接受業務關係之前並未對客戶進行及時和充分的盡職調查。
- b. 事務所沒有進行持續的盡職調查確保事務所擁有最新的客戶的信息。
- c. 事務所沒有評估客戶的風險水平，例如當客戶或其受益所有人被視為政治人物，事務所需就其風險水平執行強化盡職調查程序。
- d. 事務所並未識別及核實客戶、其受益所有人或聲稱代表客戶行事的代理人。事務所一般而言可透過參考可靠且獨立的數據或信息例如香港身份證來進行盡職調查。
- e. 事務所並未取得該人士作為客戶代理人的授權資料以作核對。獲得與代表客戶行事的代理人有關行使的權力的補充資料。

### 我們的期望

我們的查察結果顯示，事務所普遍缺乏足夠的程序及控制、持續監控、風險評估框架、身份核實程序以及對代理人缺乏足夠的盡職調查。倘該等問題未獲解決，可能會導致事務所在打擊洗錢及恐怖分子資金籌集合規方面出現系統性缺憾。

我們期望各事務所制定並實施政策和程序確保客戶盡職調查和持續客戶盡職調查程序符合打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例及《打擊洗錢指引》要求，並應對識別的洗錢及恐怖分子資金籌集風險。

### **(3) 打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集政策和控制措施**

為協助事務所發現及防止洗錢及恐怖分子資金籌集活動，事務所須指派一名負責人負責統籌事務所範圍內的控制措施。

#### **主要發現**

- a. 事務所沒有對事務所進行風險評估，亦並未針對相關洗錢及恐怖分子資金籌集風險制定適當的政策、程序及控制措施。
- b. 事務所沒有對自身定時進行合規審查，以評估其打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集程序的有效性。

#### **我們的期望**

- a. 我們期望事務所設計並實施充分的風險評估，以識別洗錢及恐怖分子資金籌集相關的領域風險，從而使事務所能夠在正確的領域投入適當的資源協助相關人員執行打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集程序。
- b. 我們期望事務所對打擊洗錢及恐怖分子資金籌集政策和程序的執行情況進行定時及適當的合規審查，這將有助確保打擊洗錢及恐怖分子資金籌集程序有效執行。

#### **(4) 員工招聘及培訓**

事務所領導層應聘用具備能力及道德的員工並推廣合規文化。事務所領導層應讓員工充分了解洗錢及恐怖分子資金籌集風險以及事務所打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集政策及程序，否則事務所或無法履行其職責。

##### **主要發現**

- a. 事務所沒有對主要管理人員和員工，特別是新聘員工，定期進行打擊洗錢及打擊恐怖分子資金籌集的培訓。
- b. 事務所並未執行名單篩選程序以確保對他們的誠信水平符合要求。
- c. 事務所的領導層及其員工普遍缺乏制定有效的打擊洗錢及恐怖分子資金籌集系統所需的知識和專業技能。這反映出事務所領導層缺乏合規文化。

##### **我們的期望**

- a. 我們期望事務所為主要管理人員及員工提供足夠的培訓。此舉應確保其管理人員及員工具備適當的能力以制定、開發及遵守事務所的打擊洗錢及恐怖分子資金籌集系統、政策及程序。
- b. 培養合規文化有助於提高警覺性、風險意識及參與事務所的打擊洗錢及恐怖分子資金籌集工作之積極性。

## 其他發現

7. 我們發現許多事務所並不知悉《打擊洗錢指引》和打擊洗錢及恐怖分子資金籌集條例中的責任及要求。事務所需要以微縮影片或電腦數據庫備存客戶盡職調查的記錄。

## IV. 我們的建議及期望

8. 作為把關者，會計師對打擊洗錢及恐怖分子資金籌集合規的責任及決心至關重要。我們相信事務所對合規的決心對於應對洗錢及恐怖分子資金籌集風險發揮巨大作用。受我們打擊洗錢合規監控查察規限的事務所須應對我們所識別的各项發現，事務所須就我們查察的發現作出回應及提出補救措施以解決相關問題。倘若事務所未充分承諾或無法解決該等發現，或存在重複或嚴重的不合規行為（可能會產生更廣泛的後果），我們將採取適當的行動，包括密切監控其實施適當補救措施的進度或採取執法行動。

## 第6部分 展望未來

### I. 鼓勵提高審計質素的加強方式

1. 根據我們2020-2022年第一個查察週期的結果，我們識別了事務所如何應對審計質素風險的不足及缺失。我們需要採取更積極及協作的立場，去驅使推動整個會計專業界別在審計質素及合規方面作出改善，而非依賴懲罰方式。通過會財局及受監管市場的共同努力，最終將使整個行業受益，並提高整個財務匯報生態系統的質素。
2. 為此，我們採取積極主動、協作和結果導向查察方式，推動審計質素和合規方面的持續改善。
  - a. 首先，我們更加重視風險評估。我們並非僅依賴歷史數據，而是積極監察會計專業界別及金融市場的新興風險及趨勢。這使我們能夠在問題惡化前識別潛在的關注領域。通過要求事務所及時解決所識別的缺失，我們旨在引導及培養事務所內部更強烈的責任感。
  - b. 其次，我們正在與其他監管機構、準則制訂機構及上市實體的審計委員會的合作。通過積極與該等持份者溝通，我們獲得對新興風險及最佳做法等有價值的洞見，然後對會計專業界別分享建議。這種協作方式確保我們的查察在回應與公眾和會計專業界別不斷變化的需求保持相關性。



潮漲船浮共贏前景，攜手共進乘風破浪。

3. 我們於下文概述2023-25年查察週期的主要舉措、措施及行動，旨在提高審計質素及保障投資者及公眾的利益。

<b>查察方式</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 繼續加強並完善我們的查察方式，以有效應對市場上出現的風險。</li> <li>b. 在選擇特定範圍查察的事務所時，關注事務所領導層對審計質素的承諾及保持以風險為本的方式。</li> </ul>
<b>查察頻次</b>	<p>存在無法提供高質素審計的較高風險事務所會受到更頻繁的查察。風險因素包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 審計項目及其複雜程度大幅增加，但事務所並未相應增加其資源和能力。</li> <li>b. 過大的合夥人工作量或會影響質素。</li> <li>c. 欠佳的合規記錄及沒有重視質素的思維模式。例如，未能制定及實施適當的政策、程序及控制以實現質素目標；審計項目的審計質素評級不理想；及沒有充分或有效地補救會財局在審計項目及事務所層面查察中已識別的缺失。</li> </ul>

## 2024年重點查察領域

《香港質素管理準則第1號》要求事務所在2023年12月15日前完成對其質素管理制度的評估。

我們2024年的查察將特別關注以下方面：

- a. 事務所對其質素管理制度的制定、實施及有效性的評估（包括根本原因分析和補救計劃有效性的評估）。
- b. 事務所的管治架構及領導層對維護審計質素的承諾。
- c. 事務所資源的應用，包括科技資源，以一致方式進行高質素審計。

為應對市場上新興風險，我們將更加關注以下領域：

- a. 金融服務。
- b. 涉及持有或交易虛擬資產的業務。

我們的查察將評估事務所是否已準備就緒並遵守新訂及經修訂的專業準則，如香港審計準則。具體而言，修訂後的《香港審計準則第600號（經修訂）》對集團財務報表審計的特殊考慮（包括組成部份核數師的工作），該準則於2023年12月15日或之後開始生效。

在查察過程中，我們將進行以下方面評估：

- a. 事務所是否更新了審計方式等知識資源，以符合新生效的準則要求。
- b. 事務所是否就新訂及經修訂的準則為審計人員提供適當的指導和培訓。

在2024年，我們還將特別關注需要具備資訊科技專業技能（如資訊科技審計）的團隊成員所參與的領域及核數師應對欺詐風險的方式：

- a. 鑒於資訊科技系統在財務報告中的廣泛應用及資訊科技控制環境日益複雜化，我們需要了解事務所如何(i) 識別使用資訊科技所產生的風險及資訊科技一般控制，及(ii) 評估設計及實施以應對該等風險的控制。
- b. 核數師在維護財務資料的誠信度發揮著至關重要的作用。我們將仔細審查事務所的欺詐風險評估及審計程序，以及其針對已識別欺詐風險的政策、程序及控制措施。這將使我們能夠評估核數師是否保持其專業責任，並滿足公眾對審計質素及可靠性的期望。

### 提高審計質素的其他措施和行動

我們將繼續積極主動地與核數師(公眾利益實體及非公眾利益實體執業單位)溝通,分享我們的查察發現及洞見。

我們將不斷加強與本地和海外監管機構的合作,並產生正面影響。這些跨機構合作使我們能夠加強監管,提高審計質素,並更好地保障投資者和不同行業和市場的公眾利益。

- a. 與香港聯合交易所有限公司合作,密切監察涉及公眾利益實體核數師倉促辭任或暫停買賣的公眾利益實體核數師的工作質素。我們的持續監控使上市實體有關核數師辭任的披露顯著改善,除審計費用分歧外,上市實體亦提供更詳盡的資料。
- b. 與證監會保持合作,以解決我們在對持牌法團及／或從事虛擬資產業務的公司進行查察時發現的任何潛在違規問題。
- c. 對跨境審計項目進行的查察,尤其當審計工作底稿存放於內地時,與財政部保持密切合作。

## II. 相互配合 – 上市實體審計委員會的職責與公眾期望

4. 上市實體的審計委員會在監督公司的財務匯報流程方面發揮著至關重要的作用。上市實體的審計委員會負責協助董事會在以下方面履行其監督職責：
  - a. 監督公司的財務報告流程及內部控制。
  - b. 監督獨立核數師的工作。
  - c. 監督公司的內部審計職能。
  - d. 確保公司遵守法律法規要求。
5. 公眾越來越關注審計委員會與核數師之間的溝通，並期望審計委員會與核數師之間進行更穩健及透明的對話。
6. 公眾期望審計委員會及核數師加強溝通的範圍及深度，包括更全面地報告主要風險、重大發現及審計過程中的其他觀察結果。增加對話及信息共享可加強上市實體的整體管治及問責性。
7. 誠如第1部分的第25及26段所述，必須將會財局的查察發現有效地傳達予審計委員會。該等發現包括我們對會計師事務所的質素管理制度的評估及我們在個別審計項目中發現的缺失。
8. 我們敦促審計委員會要求其核數師分享會財局的查察結果及發現。此舉有助審計委員會及核數師加強彼等各自的角色及責任並推動財務匯報及審計質素的持續改善。

9. 為促進更有力的對話，我們建議審計委員會考慮向核數師提出以下問題：
- a. 最近的會財局查察結果、發現和觀察所得是什麼？
  - b. 在過去三年中，審計項目合夥人或項目質素覆核員是否接受會財局查察？如果是，查察結果是什麼？
  - c. 如果發現缺失，什麼是根本原因，以及事務所如何解決這些問題？
10. 我們的《審計委員會有效運作指引 — 甄選、委任及重新委任核數師》提供了具體的指引和建議的問題，以幫助審計委員會評估其核數師的審計質素。

### **III. 維護財務報告質素及其對香港作為國際金融中心的重要性**

#### **科技投資 — 資訊科技審計的重要性**

11. 一條鐵鍊的堅固程度取決於它最脆弱的位置。在當今的數字化時代，各公司在很大程度上依賴資訊科技系統進行業務。資訊科技審計協助核數師識別因錯誤或欺詐造成的風險，評估數據完整性，並評估資訊科技治理和控制的效率，在保障持份者利益方面發揮重要作用。
12. 通過評估控制和安全措施，核數師可以識別可能導致財務損失、聲譽受損或違反法規的潛在漏洞和控制缺失，尤其是與網絡安全相關的潛在漏洞和缺失。

13. 依靠準確可靠的信息來有效執行審計程序對核數師來說是非常重要的。資訊科技審計能夠評估於資訊科技系統中存儲和處理的數據的完整性和準確性。這確保了核數師所依賴的財務報表和其他信息的可靠性，不存有重大錯誤陳述。通過檢查資訊科技系統和數據，核數師可以發現未經授權的訪問或可能顯示欺詐行為的可疑活動，有助於公司採取適當行動。
14. 附件3指出為滿足資訊科技審計的需求，核數師在審計策略中需要考慮以下關鍵事項：
  - a. 影響客戶資訊科技環境複雜性和資訊科技審計需求的因素。
  - b. 選擇使用資訊科技審計服務供應商時的考慮因素。
  - c. 資訊科技審計的戰略方針和長遠考慮因素。

**準備與可持續發展報告相關的鑒證工作，並確保在開展高水平工作時的獨立性和能力**

15. 根據香港聯合交易所有限公司於2024年4月19日發佈的氣候披露要求結論，所有上市實體均須強制披露範圍1和範圍2的溫室氣體排放量。新的要求將於2025年1月1日或之後開始的財政年度生效。為保證工作質素，事務所必須能夠充分評估以下受到可持續發展報告和氣候變化影響的相關領域。
  - a. 其為審計客戶提供鑒證或非鑒證服務時的獨立性和能力。
  - b. 與氣候相關的重大交易、估計及披露。
  - c. 其他信息（包括可持續發展報告）與上市實體報告的財務信息是否存在重大不一致。

16. 會計師越來越需要了解 and 有效地溝通可持續性績效及其對財務報告的影響。事務所應發展其工作團隊，確保其具備相關的專業知識和經驗，以便在財務報表審計或其他鑒證或相關服務中提供高水平的工作。
17. 一盎司的遠見抵得上一磅的後見之明。事務所必須為該等領域的新商機作好準備。然而，事務所必須獲取知識及發展專長，為可持續發展報告提供可靠的保證，而可持續發展報告正成為香港匯報生態系統中不可或缺的一部分。在處理此類工作時必須保持獨立性和專業水平，以確保可持續發展披露的完整性和可信性。

## 附件1

### 2023年受查察的公眾利益實體核數師名單

我們優先對在香港上市實體市場中佔有最大份額的事務所進行基於風險的查察。透過將事務所分為不同類別，我們投入的精力與公眾利益程度成正比。我們對事務所進行分類的方式決定了我們的查察範圍、查察頻率、查察審計項目數量及對執業單位質素管理制度的評估。

在第一個查察週期中，我們僅發佈類別A事務所的名稱及審計質素評級。由於他們須接受年度查察，披露彼等姓名及審計質素評級不僅提高透明度及問責性，亦可通過彼等多年來的查察結果為事務所及其持份者提供有價值的資訊。我們認為這種方式有助於促進類別A事務所提高其審計質素。

就類別B及類別C事務所而言，我們出於兩個原因決定僅披露其審計質素評級，而不披露其事務所名稱。首先，彼等通常只每三年接受一次我們的查察，因此可能無法提供每年的同類比較。其次，我們對類別B及類別C事務所採取的相稱方式導致於第一個查察週期對該等事務所的查察項目數量相對較少。

透明度孕育信心，質素造就成功。鑒於我們自2020年以來積累的經驗，我們在本報告中繼續就第二個查察週期披露類別B及類別C事務所的審計質素評級，但未按名稱披露該等事務所的個別查察結果。

然而，通過於附件1披露經查察類別B及類別C事務所的名稱來提高透明度，我們旨在：

- a. 提高監管流程的透明度，並要求會計師事務所對其工作質素負責。
- b. 告知包括投資者及公眾在內的持份者哪些事務所接受了我們的查察，並允許主要持份者與這些事務所就其查察結果進行溝通。
- c. 建立市場秩序，因為投資者及上市實體可在更全面地決定委聘會計師事務所時使用及參考該等資料。

- d. 激勵會計師事務所提高其質素標準，並解決查察中發現的任何缺失。
- e. 向公眾及會計專業界別人員表示，會財局正積極監察及執行質素標準。

下表列出了我們在2023年查察的公眾利益實體核數師及其各自的分類。我們於以下每個類別中將事務所按英文字母順序排列，並未參考我們在第1.IV部分中表5使用的特定編碼。

類別A事務所 (6間事務所)	類別B事務所 (8間事務所)	類別C事務所 (6間事務所)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 香港立信德豪會計師事務所有限公司</li> <li>• 德勤•關黃陳方會計師行</li> <li>• 安永會計師事務所</li> <li>• 國衛會計師事務所有限公司</li> <li>• 畢馬威會計師事務所</li> <li>• 羅兵咸永道會計師事務所</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 中正天恆會計師有限公司</li> <li>• 先機會計師行有限公司</li> <li>• 國富浩華（香港）會計師事務所有限公司</li> <li>• 開元信德會計師事務所有限公司<sup>^</sup></li> <li>• 致同（香港）會計師事務所有限公司</li> <li>• 中審眾環（香港）會計師事務所有限公司</li> <li>• 長青（香港）會計師事務所有限公司<sup>^</sup></li> <li>• 上會栢誠會計師事務所有限公司<sup>^</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 天健德揚會計師事務所有限公司</li> <li>• 博發會計師事務所有限公司</li> <li>• 中主環球會計師事務所有限公司</li> <li>• 金道連城會計師事務所有限公司</li> <li>• 利安達劉歐陽（香港）會計師事務所有限公司</li> <li>• 永拓富信會計師事務所有限公司</li> </ul>

<sup>^</sup> 2023年受特定範圍查察的事務所

## 附件2

### 類別A至C事務所質素管理制度的重要發現以及我們期望事務所領導層採取的行動

#### 類別A事務所

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<b>項目審計執行</b>	
<p>a. 一間類別A事務所的大多數審計項目董事均接受過會財局的多次查察。然而，彼等審計項目中不斷出現的重大發現表明審計項目董事對審計項目缺乏有效的監督和審查。</p> <p>b. 在對另一間類別A事務所進行項目查察時，發現若干審計工作並無根據編備審計記錄的建議執行，造成誠信問題。</p>	<p>a. 加強對查察結果不令人滿意的審計項目合夥人或董事的監督。</p> <p>b. 制定質素審查計劃，指派一名除項目質素覆核員以外的獨立審查員在審計報告發佈前對公眾利益實體項目質素進行評估。</p> <p>c. 強調對誠信問題的零容忍，並在績效評估及晉升政策中體現這一點。</p> <p>d. 鼓勵利用舉報渠道，向事務所及／或會財局舉報任何潛在的不當行為或誠信問題。</p>

**類別A事務所 (續)**

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<p data-bbox="193 383 424 421"><b>監測及補救措施</b></p> <p data-bbox="193 439 783 555">一間事務所經常出現由其內部完成的文件監察審閱未能識別重大發現的情況，而該等重大發現隨後由會財局的查察員發現。</p> <p data-bbox="193 595 783 792">這表明事務所自身質素審查程序持續識別及補救重要審計質素事項的能力存在不足。這引發對事務所內部質素審查機制在穩定確保高質素審計方面的有效性的擔憂。</p>	<p data-bbox="810 439 1399 591">a. 加強事務所的政策和程序，要求執行監察活動的人員具備必要的資歷、能力及足夠的時間，從而有效地執行監察。</p> <p data-bbox="871 636 1399 833">這可能包括為負責監察的人員提供量身定制的培訓、明確界定包括會財局相關的查察發現在內的審查範圍及強調及時和全面記錄於監察過程中識別調查發現和結果的重要性。</p> <p data-bbox="810 878 1399 1111">b. 確保執行監察活動人員的客觀性，例如禁止任何相關審計項目團隊成員或相關審計項目的項目質素覆核員對該項審計項目進行任何查察或在往後的財政期間對該項審計項目進行任何查察。</p>

## 類別B及類別C事務所

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<b>風險評估流程</b>	
<p>一間事務所沒有進行風險評估，顯示其不了解新《質素管理準則》的要求。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 通過了解與事務所及其項目性質和情況相關的條件、事件、情況、作為或不作為，識別和評估與事務所相關的質素風險。</li> <li>b. 制定事務所重點關注並以結果為基礎的質素目標。</li> <li>c. 設計並實施適當的應對措施，以解決評估後得出的質素風險。</li> </ul>
<b>管治與領導</b>	
<p>我們注意到多起嚴重不遵守《道德守則》或《質素管理準則》的情況，顯示事務所領導層並未投入適當的資源來開發及監督事務所的質素管理制度。</p>	<p>分配和維持足夠的資源，以建立和運行穩健及具彈性的質素管理制度，合理保證事務所及其人員按專業標準履行職責和開展項目。</p>

### 類別B及類別C事務所 (續)

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<p><b>相關的道德要求</b></p>	
<p>一些事務所並未遵守《道德守則》中與道德和獨立性相關的要求。示例包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 提供與財務報告相關的內部控制審查服務。</li> <li>b. 執業合夥人／董事擔任審計客戶的董事。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. 不向審計客戶提供被禁止的非鑒證服務。</li> <li>b. 制定政策和程序，在提供非鑒證服務之前，評估獨立性威脅的程度，以及事務所為將獨立性威脅降至可接受水平而採取的單獨或聯合行動的有效性。</li> <li>c. 評估既定政策和程序的穩健性，以降低違反《道德守則》所要求的基本原則和獨立性要求的風險。</li> </ul>

## 類別B及類別C事務所 (續)

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<b>項目審計執行</b>	
<p>在多間事務所識別了重大重複出現的發現，表明事務所存在對項目的指導和監督不足的情況。</p> <p>多間事務所在編備審計記錄方面存在發現，包括：</p> <p>a. 一間事務所更改了已歸檔工作文件的簽批日期，顯示其可能存在不當行為問題。</p> <p>b. 一間事務所為若干非公眾利益實體審計客戶出具了核數師報告，但並無證據顯示彼等對重大項目進行了審計工作。</p> <p>c. 一間事務所並未按照《香港質素管理準則第1號》和香港審計準則第230號編備審計記錄的規定，於60天內完成包括公眾利益實體項目和非公眾利益實體項目在內若干項目的最終工作文件歸檔。</p>	<p>a. 制定政策和程序以確保合夥人進行足夠的直接監督和審查，例如涉及執行重大判斷和估算領域的標準化審查程序。</p> <p>b. 為合夥人／董事的工作量制定監督程序，特別是針對風險較高或規模較大的審計工作。</p> <p>c. 參考我們的出版物《<a href="#">編備完整審計記錄的重要性</a>》及《<a href="#">查察洞見</a>》，制定適當的政策、程序和控制措施，以確保編備審計記錄的完備性、及時性和完整性。</p>

### 類別B及類別C事務所 (續)

主要的重大發現	我們期望事務所領導層採取的行動
<b>資源</b>	
<p>兩間事務所在董事和員工績效評估、薪酬及職業發展決策方面並未制定以質素為導向的表彰和問責框架。</p> <p>一間事務並無制定政策和程序以監督兩名董事的繁重工作量。該兩名董事負責事務所質素管理制度的營運以及大量公眾利益實體及非公眾利益實體項目。我們於2023年對該兩名董事以項目總監或項目質素覆核員身份完成的項目進行查察並識別到重大發現。</p>	<p>a. 建立完善的績效評估機制，要求項目合夥人／董事及員工對其行為和行動負責。</p> <p>b. 制定穩健的政策及程序以監督項目合夥人的工作量以確保項目合夥人及項目質素覆核員的工作量維持於合理水平，使其能夠投入足夠的時間進行高質素審計。</p>
<b>監測及補救措施</b>	
<p>有兩間事務所並未有效糾正於以往查察中發現的所有缺失。這表明補救行動計劃無效，或者沒有按提交給會財局的補救計劃實施行動。</p>	<p>a. 基於以下參考，進行有效的根本原因分析，即<u><a href="#">《外部核數師執行根本原因分析的指引》</a></u>。</p> <p>b. 指派一名獨立教員執行根本原因分析，以確定實際的根本原因並制定適當的補救措施。</p> <p>c. 評估根本原因分析及補救計劃的制定和實施效果，避免再次出現缺失。</p>

## 附件3

### 核數師在需求資訊科技審計時的主要考慮因素

*影響客戶資訊科技環境複雜程度的因素，這些因素會影響對資訊科技審計的需求*

1. 金融服務、零售、製造、餐飲及酒店等行業的審計客戶往往需要進行資訊科技審計，以應對因日益複雜的資訊科技環境而不斷上升的資訊科技風險。在針對資訊科技的複雜性及資訊科技風險規劃審計程序時，核數師應考慮客戶資訊科技環境中導致資訊科技審計必要性的以下關鍵因素：
  - a. 大量交易。
  - b. 大量的數據輸入、複雜的界面及基於自動化的複雜計算。
  - c. 高度依賴應用程序處理或維護數據及／或執行自動化控制。
  - d. 定制開發的應用程序或具有大量定制功能的複雜系統。
  - e. 日常運作高度依賴系統生成的報告。
2. 除上述行業外，其他行業亦應考慮上述要素。針對上述關鍵要素的有效資訊科技審計可以為審計客戶提供透明度、質素保證及信心，從而應對日益複雜及科技驅動的商業環境。

### *使用資訊科技審計服務供應商時的注意事項*

3. 當資訊科技審計成為整體審計策略的一部分時，事務所可聘請資訊科技審計服務供應商執行某些資訊科技審計程序。這可能包括識別、測試和評估相關的資訊科技一般控制及資訊科技應用控制，或對資訊科技流程活動進行實質性測試。在使用資訊科技審計服務供應商的專業知識時，事務所應仔細考慮以下因素：
  - a. 進行全面研究，以識別具有可靠專業知識及具有進行全面資訊科技審計往績的知名供應商。
  - b. 仔細評估資訊科技審計服務供應商的能力及客觀性，以確保必要的程序符合事務所的整體戰略。
  - c. 明確界定涵蓋數據安全、網絡基礎設施及資訊科技治理等領域的工作範圍，以確保資訊科技審計服務供應商的工作是為滿足客戶的特定需求及風險而量身定制。
  - d. 密切評估測試結果並評估對整個財務報表審計的影響，確保資訊科技審計的發現能無縫整合到更廣泛的審計過程。

### *資訊科技審計的戰略方式和長遠考慮因素*

4. 為提高審計效率及審計程序的效果以應對不斷升級的資訊科技風險，事務所應注重戰略性培養或加強自身的資訊科技審計人才。事務所可通過以下多方面方式實現這一目標：
  - a. 識別在安全操作、資訊科技管理及基礎設施管理等領域具有適當才能及相關經驗的現有員工，並考慮將其轉變為專門的資訊科技審計崗位。

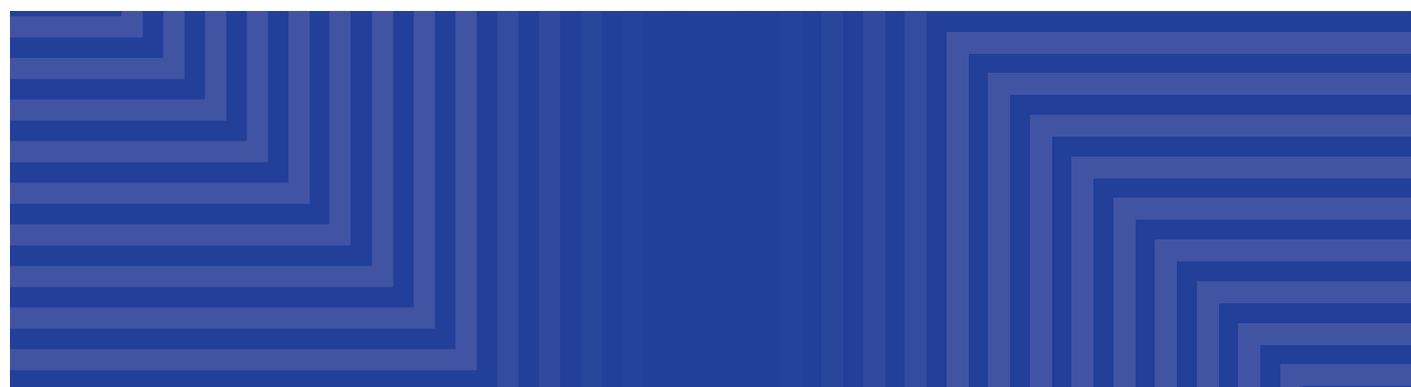
- b. 培養具有在資訊科技審計職能方面表現出卓越潛力的項目團隊成員並為其提供全面的培訓及持續的發展機會，以磨練彼等技能。
  - c. 積極鼓勵有興趣的員工考取相關專業證書，例如註冊信息系統核數師，以加深彼等專業知識，並緊貼不斷演變的行業標準及最佳實踐。
  - d. 認識到建立有效的資訊科技審計人才庫是一個需要持續承諾及長期戰略規劃的持續過程。
  - e. 投放資源進行全面學習及發展計劃，以確保持續提升事務所的資訊科技審計能力。
5. 在評估資訊科技審計的長期成本與效益時，事務所應考慮以下一系列因素：
- a. 由於資訊科技可自動化及簡化各種流程，從而減少執行人工審計程序以節約成本。
  - b. 單獨執行實質性程序的局限性，突顯需要進行資訊科技審計以確保資訊科技系統數據的完整性及可靠性。
  - c. 按《香港審計準則第315號(2019年修訂)(2023年) 識別和評估重大錯誤陳述風險》的要求資訊科技審計在應對資訊科技相關風險方面發揮重要作用。

## 附件4 詞彙

本詞彙表載列了本報告中使用的縮略語、簡稱及關鍵術語的定義：

《打擊洗錢指引》	香港會計師公會發佈的《專業會計師道德守則》第F章中規定的《專業會計師打擊洗錢及恐怖分子資金籌集指引》
《道德守則》	《專業會計師道德守則》
《香港質素管理準則第1號》	《香港質素管理準則第1號》對財務報表進行審計或審閱或其他鑒證或相關服務業務的事務所的質素管理
《香港質素管理準則第2號》	《香港質素管理準則第2號》項目質素審視
《實務附註820》	《實務附註820(經修訂)》持牌法團及中介人有聯繫實體的審核
《質素管理準則》	質素管理標準，包括《香港質素管理準則第1號》、《香港質素管理準則第2號》及《香港審計準則第220號(修訂版)》對財務報表審計實施的質素管理
證監會	證券及期貨事務監察委員會

## 聯絡方式



如您有任何查詢或意見，歡迎與我們聯絡。

### 會計及財務匯報局

香港鰂魚涌

英皇道979號太古坊二座10樓

電話 (852) 2810 6321

傳真 (852) 2810 6320

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

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

