

# 更换核数师的指导说明

政策及管治

2023年9月

## 导言

1. 过去十年，香港上市公司更换核数师的情况呈上升趋势<sup>1</sup>。更换核数师的原因可能是核数师在任期届满后退任（包括核数师不再寻求连任或公司不再重新委任现任核数师）、强制轮换核数师或核数师在任期内辞任。在极端情况下，上市公司可透过在股东大会上获得股东批准后罢免核数师。
2. 上市公司如果能够在股东周年大会上妥善管理核数师的变更，可显示良好的企业治理。相反，临时及无计划地更换核数师可能预示企业治理、财务汇报及风险控制方面存在一些问题。核数师的变更越接近公司财务汇报期结束的时间，继任核数师可用于完成审计项目的的时间就越少。由于继任核数师在公布审计结果的期限前，计划及进行适当审计的时间有限，审计质量可能会因而受到影响。这是会财局一直关注的领域<sup>2</sup>。
3. 此指导说明阐述了上市公司在更换核数师时，会财局对公众利益实体核数师及上市公司的审计委员会的期望。这些期望是在遵守适用专业准则及法律与监管规定的义务之外<sup>3</sup>。指导说明就以下方面提供指引：
  - a. 离任核数师（当辞任审计项目时）（A节）；
  - b. 继任核数师（当承接新审计项目时）（B节）；及
  - c. 审计委员会（当核数师辞任时）（C节）。
4. 会财局将继续监察更换核数师的情况，尤其是在财务汇报期临近结束时发生的变更。在此情况下，会财局将于必要时对公众利益实体核数师采取后续行动。当会财局有合理理由相信，审计项目未以符合公众利益的方式执行时，会财局将采取必要的执法行动，详见出版刊物《[会财局处理核数师变更引起的疑虑](#)》<sup>4</sup>。

<sup>1</sup> 会财局，《香港上市公司2020/21年度审计费用报告》，2023年3月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/audit-fee-report/>

<sup>2</sup> 会财局于2022年10月27日发出公开信，并于2023年1月11日发出后续公开信（「公开信」），就财务汇报期结束前一个月起发生的核数师辞任表达关注。

<sup>3</sup> 这包括（但不限于）《公司条例》（第622章）、香港交易及结算有限公司颁布的适用《上市规则》，以及香港会计师公会颁布的《专业会计师道德守则》。

<sup>4</sup> 会财局，会财局处理核数师变更引起的疑虑，2023年9月，[https://www.afrc.org.hk/zh-cn/Documents/Publications/periodic-reports/AFRC\\_Addresses\\_Concerns\\_Surrounding\\_Auditor\\_Changes\\_Chi\(S\).pdf](https://www.afrc.org.hk/zh-cn/Documents/Publications/periodic-reports/AFRC_Addresses_Concerns_Surrounding_Auditor_Changes_Chi(S).pdf)

## 目录

章节	页码
<b>A - 离任核数师辞去审计项目时的指引</b>	1
对核数师在其与管理层发生分歧时的期望	1
对离任核数师在辞任审计项目时的期望	2
离任核数师应用指引	3
<b>B - 继任核数师承接新审计项目时的指引</b>	4
对继任核数师在承接新审计项目时的期望	4
继任核数师应用指引	5
<b>C - 对审计委员会在核数师辞任时的指引</b>	7
对审计委员会的期望	7
当审计委员会知悉审计问题时	8
当审计委员会收到核数师辞任的通知时	9
当审计委员会甄选新核数师时	10
审计委员会应用指引	12

## 章节 A – 离任核数师辞去审计项目时的指引

A1. 核数师一旦获委任，应努力完成审计项目，并就上市公司的财务报表发表意见。

### 对核数师在其与管理层发生分歧时的期望

A2. 当核数师与管理层就审计范围、管理层的估算及假设、会计政策的抉择或财务报表的披露，以及这些事项对审计费用的影响产生分歧时，会财局期望核数师采取以下行动。

- a. **主动与相关方讨论：**对于核数师在审计过程中与管理层产生的任何分歧，核数师应与审计委员会讨论，并寻求委员会协助，解决这些问题。如果分歧涉及有争议的审计问题，而核数师认为该问题会对财务报表及／或审计意见产生重大影响，则核数师应向审计委员会精确地报告问题的性质及严重程度。
- b. **就后续行动达成共识：**在适当情况下，核数师应与审计委员会及管理层就后续行动达成共识，以解决任何分歧。相关方亦应相应执行已有共识的行动。
- c. **致力完成审计项目：**核数师应尽最大努力完成审计项目，而不是以辞任来避免对财务报表发表保留意见或否定意见的责任。

## 对离任核数师在辞任审计项目时的期望

A3. 如核数师决定不再继续其审计项目，须向上市公司的审计委员会及董事会提交辞任函。辞任前，核数师必须就辞任原因与审计委员会进行沟通。



- a. 离任核数师应在辞任函中说明导致辞任的确切情况，包括与管理层的所有分歧及尚未解决审计问题的性质及重要性，以及与审计委员会的沟通结果。
- b. 离任核数师还应留意上市公司就其辞任发布的公告，并审阅辞任函中所报告的事项是否已在公告中提请股东注意。如果公告中描述的情况与事实有重大出入或不够详细，离任核数师需要提请审计委员会及董事会注意此事。
- c. 在任何情况下，当继任核数师要求离任核数师发出专业许可函，并询问离任核数师是否知悉与其辞任有关的任何异常情况时，本局敦促离任核数师应透过专业许可函向继任核数师披露尚未解决的问题，详尽程度应与辞任函所载内容相若。离任核数师还应考虑允许继任核数师审阅与尚未解决问题有关的审计工作底稿，尤其是该问题与持续会计意义事项有关。

## 离任核数师应用指引

A4. 下文载列了一些应用指引，有助离任核数师满足上述期望。

- a. 根据本局观察，上市公司一般会以「对审计费用存在分歧」或「企业治理方面的考虑」等简短陈述作为核数师辞任的理由。会财局对这些陈述是否被用来避免公告辞任的真正原因表示关注。
  - i. 「**对审计费用存在分歧**」会经常被用作为核数师辞任的理由。然而，核数师在股东周年大会上寻求连任之前，应与审计委员会讨论并商定拟议的审计费用。有鉴于此，核数师被重新委任后，审计费用的任何分歧应可归因于审计范围的变化而导致审计费用发生变化。因此，在辞任函中应披露导致审计范围发生变化的情况。
  - ii. 「**企业治理方面的考虑**」亦被一些核数师用作为在上市公司财务汇报期临近结束时辞任的理由。上市公司应在其股东周年大会上进行更换核数师程序，而不是在核数师的任期中发生，这样才能让股东对继任核数师的甄选及委任进行审查及提出质询。离任核数师应尽最大努力作出透明且不误导的披露，以避免外界猜测该临时辞任的真正原因可能是由未解决的审计问题、发现涉嫌欺诈、不当行为或管理不善而导致。
- b. 此外，也有一些核数师因审计问题而被要求辞任的情况。这可能显示一些上市公司无意与核数师解决问题，或者更令人担忧的是，这可能存在购买审计意见的情况。本局敦促离任核数师，如其认为上市公司所采取的行动涉及潜在的不当行为，应通过相关举报或投诉机制及时向会财局或其他有关部门报告。

## 章节 B – 继任核数师承接新审计项目时的指引

- B1. 上市公司需要委任继任核数师，以填补核数师辞任后的空缺。继任核数师在作出承接新审计项目的决定前，应审慎严谨地完成其承接新客户及审计项目的程序。

### 对继任核数师在承接新审计项目时的期望

- B2. 继任核数师应保持专业怀疑态度以执行其承接新客户及审计项目的程序，尤其是在离任核数师是因与管理层意见分歧或有尚未解决问题而辞任的情况下。



- a. 继任核数师应采取一切合理步骤，查明导致离任核数师辞任的相关事实及情况。这些步骤包括向上市公司取得离任核数师的辞任函、直接向离任核数师取得专业许可函，以及与离任核数师和上市公司的审计委员会会面。
- b. 当审计项目存在尚未解决的审计问题时，继任核数师应考虑执行额外程序，以审阅与尚未解决的审计问题有关的所有基础文件，这包括但不限于离任核数师与上市公司之间的往来函件，以及离任核数师就有关事宜的审计证据和工作底稿。这些程序可让继任核数师对相关的审计问题获得更透彻的了解，并扪心自问如何解决这些问题。如继任核数师知悉上市公司仍然拒绝执行离任核数师建议的独立调查，继任核数师应考虑在没有进行独立调查的情况下，他们是否能解决相关问题。这些事宜均可能显示着潜在的诚信问题。

- c. 继任核数师在作出承接新审计项目决定之前，应严格评估其执行高质量审计的资质和能力，并应在整个审计过程中保持专业怀疑的态度，尤其是在有限时间内完成相关审计的情况下。继任核数师进行的评估应包括但不限于：其对潜在客户所在行业的了解及过往经验；监管及汇报要求；审计项目的性质及复杂程度；继任核数师是否具备估值及信息技术等领域的专业知识；其计划审计范围所需的人力资源，以及这些资源是否与潜在客户的规模及架构相称。
- B3. 根据本局最近的分析，半数以上有更换核数师的上市公司，其审计费用在其更换核数师时均有所下降<sup>5</sup>。尽管低审计费用可能更容易在业界赢得客户，但本局提醒继任核数师，审计费用应在能够分配适当资源及进行高质量审计的水平上。

### 继任核数师应用指引

- B4. 下文载列了一些应用指引，有助继任核数师应对会财局就承接审计项目时一直关注的事宜。
- a. 在一些上市公司有关委任核数师的公告中，继任核数师的身份在该核数师正式完成承接新客户及审计项目程序之前就已被披露。过早公告相关事宜可能会被视为向市场提供不准确及误导性的信息。如继任核数师发现公告中描述的情况与事实有重大出入，应立即通知上市公司并要求作出公开澄清。如上市公司拒绝作出公开澄清，继任核数师需要提请审计委员会及董事会注意此事。
- b. 核数师应避免承接那些相对于审计复杂性来说，审计时间表似乎过短的审计项目。本局敦促继任核数师在作出承接审计项目决定之前，应与上市公司协商一个合理的审计时间表。

<sup>5</sup> 会财局，《香港上市公司2020/21年度审计费用报告》，2023年3月，  
<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/audit-fee-report/>

- c. 在本局对更换核数师的定期监察中，发现了一些继任核数师在其于其他司法管辖区的经验及资源有限的情况下，仍然承接那些在该等司法管辖区有重大业务的上市公司的审计项目。继任核数师应评估他们是否有足够的资源及能力，根据其计划的审计范围在其他司法管辖区开展审计工作。
- d. 当继任核数师决定由香港或其他司法管辖区的组成部分核数师或来自外部供应商的人员执行其审计程序时，继任核数师应谨记其仍须对审计项目的整体质量负责。继任核数师还需负责确保组成部分核数师<sup>6</sup>及来自外部供应商的人员<sup>7</sup>具备适当的专业资质及能力，能够按照适用的财务汇报及审计准则执行分配给他们的审计工作，并了解及遵守适用的专业及监管规定，如职业道德及核数师的独立性。鉴于风险增加，继任核数师必须制定适当的监控及评估程序。

<sup>6</sup> 有关规定载于香港会计师公会颁布的《香港审计准则》第600号—对集团财务报表审计的特殊考虑（包括组成部分核数师的工作）。

<sup>7</sup> 相关规定载于香港会计师公会颁布的《香港质量控制准则》第1号—会计师事务所层面的质素管理。

## 章节 C – 对审计委员会在核数师辞任时的指引

### 对审计委员会的期望

- C1. 香港上市公司的审计委员会须至少由三名成员组成，其中至少一名是具备适当的专业资格或会计或相关财务管理专长<sup>8</sup>的独立非执行董事。独立非执行董事的作用是确保审计委员会能够对上市公司的财务汇报及外部核数师的表现进行客观监督。
- C2. 审计委员会负责审查及监督核数师的表现，就核数师的委任、重新委任及罢免向董事会提出建议，并审阅上市公司的财务资料。通过监督上市公司的财务汇报流程及核数师的审计流程，审计委员会可以更好地履行其受托义务，维护及保持审计质量，并确保上市公司遵守相关法律及监管规定。
- C3. 一些持份者，包括董事会、股东、投资者、会财局及其他监管机构，均对审计委员会就处理与审计过程有关的所有问题上寄予厚望，尤其是当这些问题导致核数师辞任或被罢免时。会财局于2022年对上市公司进行的一项调查显示，97%的受访审计委员会同意，他们在监督核数师如何提高及保持审计质量方面发挥着关键作用<sup>9</sup>。
- C4. 就此而言，本局敦促审计委员会在履行有关委任核数师的职责时，遵循《审计委员会有效运作指引—甄选、委任及重新委任核数师》<sup>10</sup>（「《审计委员会指引》」）第二部分的建议，以及《审计委员会指引》第五部分有关核数师辞任及罢免的建议。审计委员会应谨记不要将重新委任现任核数师的建议视作为理所当然之事，而应遵循《审计委员会指引》第三部分有关重新委任现任核数师的建议。

<sup>8</sup> 香港交易及结算所有限公司颁布的《主板上市规则》第3.21条及《GEM上市规则》第5.28条。

<sup>9</sup> 会财局，2023年就《审计委员会有效运作指引—甄选、委任及重新委任核数师》实施情况的问卷调查报告，2023年3月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/survey-report/>

<sup>10</sup> 会财局，《审计委员会有效运作指引—甄选、委任及重新委任核数师》，2021年12月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/guidelines-for-effective-audit-committees/>

## 当审计委员会知悉审计问题时

- C5. 审计委员会有义务及时处理核数师提出的任何问题。因此，当核数师向审计委员会通报其与管理层出现分歧(包括尚未解决的审计问题)时，审计委员会应采取以下步骤，以了解及调查核数师与管理层之间的分歧。
- a. 审计委员会应分别与上市公司的核数师和管理层召开会议，了解导致分歧的情况。这些讨论应开诚布公，以便审计委员会了解分歧的根本原因并作出独立判断。
    - i. **尚未解决的审计问题：**当分歧涉及有争议的审计问题时，审计委员会应根据其与核数师的讨论，了解分歧及尚未解决问题的性质和细节，以及这些问题对财务报表及审计意见的潜在影响。在某些情况下，审计委员会还可考虑聘请具备专业知识的外部顾问(如法务会计或法律专业人士)，来调查潜在问题或就有争议的问题提供独立意见。然而，审计委员会应避免管理层因尚未解决的问题而要求核数师辞任。
    - ii. **对审计费用存在分歧：**当分歧与审计费用有关时，审计委员会应了解产生分歧的根本原因。基于对核数师在重新获委任前应商定审计费用的期望为前提，审计委员会应设法理清双方的立场和理据，并就费用的合理性作出独立判断。
    - iii. **企业治理方面的考虑：**如现任核数师接受被重新委任后，上市公司以企业治理方面的考虑为由更换核数师，则审计委员会有责任在上市公司公告中解释为何没有在批准该重新委任核数师的股东周年大会上更换核数师。除下文第C6(d)段所述的极端情况外，任何出于企业治理方面的考虑而提出更换核数师的建议，均应尽早提出，并在股东周年大会上讨论，使股东有机会对继任核数师的甄选及委任进行审查及质询。
  - b. 审计委员会应设法解决核数师与管理层之间的分歧，并商定后续行动。审计委员会还应监督后续行动的执行情况，并尽最大努力协助核数师完成审计工作。

- c. 如管理层不同意审计委员会为解决分歧而提出的建议，审计委员会应将此事提请董事会作进一步审议。如审计委员会成员认为上市公司采取的行动可能涉及不当行为，应通过举报或投诉机制向有关部门报告。

### 当审计委员会收到核数师辞任的通知时

- C6. 如核数师决定不再继续其审计项目时，审计委员会应仔细审阅离任核数师所提交的辞任函，尤其是离任核数师的辞任原因。

- a. 离任核数师有义务在辞任函中披露导致其辞任的确切情况，审计委员会则应确保披露内容的完整性及准确性，特别是涉及尚未解决的审计问题及与管理层分歧有关的事宜。



- b. 审计委员会应审阅上市公司就相关辞任所发布的公告，并确保在公告中已披露了辞任函内所报告的事宜，以及审计委员会对该等事宜的看法。审计委员会应以积极态度，确保上市公司提供有关辞任的详情，而以「对审计费用存在分歧」或「企业治理方面的考虑」等作为辞任理由的陈述则是不足够的。适当的披露不仅能提高审计委员会的透明度及公信力，还能显示董事会以高度公开及负责任的态度处理相关事宜。

c. 当审计委员会知悉上市公司管理层无意与现任核数师解决问题，并表示有意要求现任核数师辞任，甚或在某些情况下，尽管存在尚未解决的问题，管理层仍试图寻求对其有利的意见时，审计委员会应向董事会报告此事。



d. 更重要的是，审计委员会不应为避免核数师对财务报表发表保留意见或否定意见而建议罢免核数师，因为此举违反了他们作为董事的职责<sup>11</sup>。审计委员会只应在极端情况下建议董事会罢免核数师，例如核数师违反职业道德要求或无法按照专业准则以及适用的法律和监管规定进行审计项目。

## 当审计委员会甄选新核数师时

- C7. 当核数师辞任审计项目时，审计委员会必须开展其甄选及委任新核数师的程序，以填补空缺。审计委员会有责任向董事会建议有能力提供高质量审计的会计师事务所作为继任核数师。
- C8. 审计委员会应遵循《审计委员会指引》第二部分的建议，确保继任核数师具备必要的资质及能力，能够进行高质量的审计工作，并在有限时间内妥善解决审计问题(如有)。
- a. **评估核数师的能力：** 审计委员会应评估可能影响审计质量的所有因素，包括但不限于潜在继任核数师的管治及领导架构、遵守相关职业道德要求的能力、在实体所处行业的技术能力、以及在监管及汇报要求方面的经验；潜在继任核数师的审计范围及为审计项目分配的资源；与审计委员会的沟通计划；以及对项目质量的监督流程。

<sup>11</sup> 香港交易及结算所有限公司发布的《主板上市规则》第3.08条及《GEM上市规则》第5.01条规定，每名董事必须诚实及善意地以公司整体利益和适当目的行事。

- b. **考虑最近的查察结果：**在评估潜在核数师能力的过程中，审计委员会应审阅核数师在以往审计项目中的表现。因此，最近的外部及内部查察结果，以及会财局是否有对该核数师施加了任何条件或制裁，均可为审计委员会提供了用作衡量核数师能力及过往记录的直接而客观的指标。
  - c. **厘定适当的审计费用：**审计委员会还应确保潜在继任核数师提出的拟审计费用能够为执行必要的审计程序分配足够的审计资源。在审计范围没有任何重大变化的情况下，审计委员会应探究潜在继任核数师能够收取比离任核数师较低的审计费用的原因。这可能需要深入了解相关的审计重点和审计费用明细。
  - d. **重点关注审计质量：**审计费用固然重要，但不应是甄选核数师时的唯一考虑因素。就甄选核数师的考虑因素比重而言，审计质量应重于审计费用。
- C9. 审计委员会还应协助潜在继任核数师，了解任何尚未解决的问题及为其审计计划获取必要的信息。
- a. 审计委员会应促进离任核数师与潜在继任核数师之间的沟通，以讨论尚未解决的审计问题和导致辞任的情况。审计委员会应协助继任核数师从离任核数师及上市公司管理层获取有关审计问题的所有必要信息，以便潜在继任核数师制定其审计计划。
  - b. 审计委员会应确保潜在继任核数师规划了足够而适当的审计程序，以解决尚未解决的审计问题。例如，上市公司如曾拒绝离任核数师进行独立调查的要求，审计委员会应要求潜在继任核数师解释在没有进行独立调查的情况下，他们如何处理该等审计问题。审计委员会还应评估该等尚未解决的问题对审计质量的影响，并就其是否同意潜在继任核数师解决该等问题的方法作出判断。
  - c. 如潜在继任核数师计划让香港或其他司法管辖区的组成部分核数师或来自外部供应商的人员为其进行审计程序，审计委员会应审查该继任核数师对该等资源所执行的审计工作的监督程序及质量控制，以及该等资源及其所执行的审计工作是否符合专业准则及适用的法律和监管规定。

- C10. 如更换核数师的情况发生在上市公司财务汇报期结束前后，即使时间仓促，审计委员会也应执行以下步骤：
- a. 根据上文第C5至C6段，了解核数师辞任的根本原因，并就该原因作独立判断；
  - b. 根据上文第C8段，采取必要措施甄选及委任合适的继任核数师；
  - c. 按照上文第C9段的建议，与继任核数师解决尚未解决的问题(如有)；及
  - d. 评估管理层提出的审计时间表的合理性，及继任核数师是否有足够的时间完成所有必要的审计程序。

### 审计委员会应用指引

- C11. 继2022年10月及2023年1月发出公开信后，会财局注意到，上市公司就更换核数师所做披露的质量有所提高，对导致核数师辞任的事实及情况作出了更详细说明。然而，会财局仍然关注某些披露的完整性及准确性。下文载列一些应用指引，有助审计委员会审阅上市公司所披露的信息。
- a. 会财局对近期发生的一些情况表示关注，其中有一家上市公司在其公告中，披露更换核数师的原因是由于其控股股东要求该上市公司委任母公司的同一核数师。在此情况下，审计委员会应确保在公告内充分披露其就有关上市公司更换核数师的需要所作出的评估和独立判断，以及其向董事会提出的建议。
  - b. 即使相关的披露于现时没有具体要求，但本局敦促审计委员会根据《审计委员会指引》第六部分的建议，确保在企业治理报告及／或更换核数师的公告中详尽地披露甄选继任核数师的依据。
  - c. 在某些情况下，潜在继任核数师的身份在其完成承接新客户及审计项目程序之前就已被披露。过早公告相关事宜可能会被视为向市场提供不准确及误导性的信息。因此，最好的处理方法是在继任核数师正式承接审计项目后才公布。审计委员会有义务确保在公告中所披露有关委任核数师的信息与事实相符，且不具误导性。