

更換核數師的指導說明

政策及管治

2023年9月

導言

1. 過去十年，香港上市公司更換核數師的情況呈上升趨勢¹。更換核數師的原因可能是核數師在任期屆滿後退任（包括核數師不再尋求連任或公司不再重新委任現任核數師）、強制輪換核數師或核數師在任期內辭任。在極端情況下，上市公司可透過在股東大會上獲得股東批准後罷免核數師。
2. 上市公司如果能夠在股東週年大會上妥善管理核數師的變更，可顯示良好的企業治理。相反，倉促及無計劃地更換核數師可能預示企業治理、財務匯報及風險控制方面存在一些問題。核數師的變更越接近公司財務匯報期結束的時間，繼任核數師可用於完成審計項目的時間就越少。由於繼任核數師在公佈審計結果的期限前，計劃及進行適當審計的時間有限，審計質素可能會因而受到影響。這是會財局一直關注的領域²。
3. 此指導說明闡述了上市公司在更換核數師時，會財局對公眾利益實體核數師及上市公司的審計委員會的期望。這些期望是在遵守適用專業準則及法律與監管規定的義務之外³。指導說明就以下方面提供指引：
 - a. 離任核數師（當辭任審計項目時）（A節）；
 - b. 繼任核數師（當承接新審計項目時）（B節）；及
 - c. 審計委員會（當核數師辭任時）（C節）。
4. 會財局將繼續監察更換核數師的情況，尤其是在財務匯報期臨近結束時發生的變更。在此情況下，會財局將於必要時對公眾利益實體核數師採取後續行動。當會財局有合理理由相信，審計項目未以符合公眾利益的方式執行時，會財局將採取必要的執法行動，詳見出版刊物《會財局處理核數師變更引起的疑慮》⁴。

¹ 會財局，《香港上市公司2020／21年度審計費用報告》，2023年3月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/audit-fee-report/>

² 會財局於2022年10月27日發出公開信，並於2023年1月11日發出後續公開信（「公開信」），就財務匯報期結束前一個月起發生的核數師辭任表達關注。

³ 這包括（但不限於）《公司條例》（第622章）、香港交易及結算有限公司頒佈的適用《上市規則》，以及香港會計師公會頒佈的《專業會計師道德守則》。

⁴ 會財局，會財局處理核數師變更引起的疑慮，2023年9月，https://www.afrc.org.hk/zh-hk/Documents/Publications/periodic-reports/AFRC_Addresses_Concerns_Surrounding_Auditor_Changes_Chi.pdf

目錄

章節	頁碼
A – 離任核數師辭去審計項目時的指引	1
對核數師在其與管理層發生分歧時的期望	1
對離任核數師在辭任審計項目時的期望	2
離任核數師應用指引	3
B – 繼任核數師承接新審計項目時的指引	4
對繼任核數師在承接新審計項目時的期望	4
繼任核數師應用指引	5
C – 對審計委員會在核數師辭任時的指引	7
對審計委員會的期望	7
當審計委員會知悉審計問題時	8
當審計委員會收到核數師辭任的通知時	9
當審計委員會甄選新核數師時	10
審計委員會應用指引	12

章節 A – 離任核數師辭去審計項目時的指引

A1. 核數師一旦獲委任，應努力完成審計項目，並就上市公司的財務報表發表意見。

對核數師在其與管理層發生分歧時的期望

A2. 當核數師與管理層就審計範圍、管理層的估算及假設、會計政策的抉擇或財務報表的披露，以及這些事項對審計費用的影響產生分歧時，會計局期望核數師採取以下行動。

- a. **主動與相關方討論：**對於核數師在審計過程中與管理層產生的任何分歧，核數師應與審計委員會討論，並尋求委員會協助，解決這些問題。如果分歧涉及有爭議的審計問題，而核數師認為該問題會對財務報表及／或審計意見產生重大影響，則核數師應向審計委員會精確地報告問題的性質及嚴重程度。
- b. **就後續行動達成共識：**在適當情況下，核數師應與審計委員會及管理層就後續行動達成共識，以解決任何分歧。相關方亦應相應執行已有共識的行動。
- c. **致力完成審計項目：**核數師應盡最大努力完成審計項目，而不是以辭任來避免對財務報表發表保留意見或否定意見的責任。

對離任核數師在辭任審計項目時的期望

- A3. 如核數師決定不再繼續其審計項目，須向上市公司的審計委員會及董事會提交辭任信。辭任前，核數師必須就辭任原因與審計委員會進行溝通。



- a. 離任核數師應在辭任信中說明導致辭任的確切情況，包括與管理層的所有分歧及尚未解決審計問題的性質及重要性，以及與審計委員會的溝通結果。
- b. 離任核數師還應留意上市公司就其辭任發佈的公告，並審閱辭任信中所報告的事項是否已在公告中提請股東注意。如果公告中描述的情況與事實有重大出入或不夠詳細，離任核數師需要提請審計委員會及董事會注意此事。
- c. 在任何情況下，當繼任核數師要求離任核數師發出專業許可信，並詢問離任核數師是否知悉與其辭任有關的任何異常情況時，本局敦促離任核數師應透過專業許可信向繼任核數師披露尚未解決的問題，詳盡程度應與辭任信所載內容相若。離任核數師還應考慮允許繼任核數師審閱與尚未解決問題有關的審計工作底稿，尤其是該問題與持續會計意義事項有關。

離任核數師應用指引

A4. 下文載列了一些應用指引，有助離任核數師滿足上述期望。

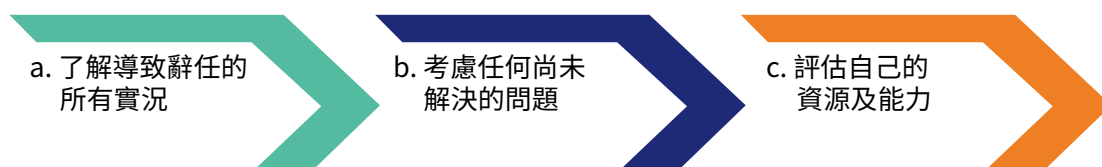
- a. 根據本局觀察，上市公司一般會以「對審計費用存在分歧」或「企業治理方面的考慮」等簡短陳述作為核數師辭任的理由。會財局對這些陳述是否被用來避免公告辭任的真正原因表示關注。
 - i. 「對審計費用存在分歧」會經常被用作為核數師辭任的理由。然而，核數師在股東週年大會上尋求連任之前，應與審計委員會討論並商定擬議的審計費用。有鑒於此，核數師被重新委任後，審計費用的任何分歧應可歸因於審計範圍的變化而導致審計費用發生變化。因此，在辭任信中應披露導致審計範圍發生變化的情況。
 - ii. 「企業治理方面的考慮」亦被一些核數師用作為在上市公司財務匯報期臨近結束時辭任的理由。上市公司應在其股東週年大會上進行更換核數師程序，而不是在核數師的任期中發生，這才能讓股東對繼任核數師的甄選及委任進行審查及提出質詢。離任核數師應盡最大努力作出透明且不誤導的披露，以避免外界猜測該倉促辭任的真正原因可能是由未解決的審計問題、發現涉嫌欺詐、不當行為或管理不善而導致。
- b. 此外，也有一些核數師因審計問題而被要求辭任的情況。這可能顯示一些上市公司無意與核數師解決問題，或者更令人擔憂的是，這可能存在購買審計意見的情況。本局敦促離任核數師，如其認為上市公司所採取的行動涉及潛在的不當行為，應通過相關舉報或投訴機制及時向會財局或其他有關部門報告。

章節 B – 繼任核數師承接新審計項目時的指引

- B1. 上市公司需要委任繼任核數師，以填補核數師辭任後的空缺。繼任核數師在作出承接新審計項目的決定前，應審慎嚴謹地完成其承接新客戶及審計項目的程序。

對繼任核數師在承接新審計項目時的期望

- B2. 繼任核數師應保持專業懷疑態度以執行其承接新客戶及審計項目的程序，尤其是在離任核數師是因與管理層意見分歧或有尚未解決問題而辭任的情況下。



- a. 繼任核數師應採取一切合理步驟，查明導致離任核數師辭任的相關事實及情況。這些步驟包括向上市公司取得離任核數師的辭任信、直接向離任核數師取得專業許可信，以及與離任核數師和上市公司的審計委員會會面。
- b. 當審計項目存在尚未解決的審計問題時，繼任核數師應考慮執行額外程序，以審閱與尚未解決的審計問題有關的所有基礎文件，這包括但不限於離任核數師與上市公司之間的往來信件，以及離任核數師就有關事宜的審計證據和工作底稿。這些程序可讓繼任核數師對相關的審計問題獲得更透徹的了解，並扪心自問如何解決這些問題。如繼任核數師知悉上市公司仍然拒絕執行離任核數師建議的獨立調查，繼任核數師應考慮在沒有進行獨立調查的情況下，他們是否能解決相關問題。這些事宜均可能顯示着潛在的誠信問題。

- c. 繼任核數師在作出承接新審計項目決定之前，應嚴格評估其執行高質素審計的資質和能力，並應在整個審計過程中保持專業懷疑的態度，尤其是在有限時間內完成相關審計的情況下。繼任核數師進行的評估應包括但不限於：其對潛在客戶所在行業的了解及過往經驗；監管及匯報要求；審計項目的性質及複雜程度；繼任核數師是否具備估值及信息技術等領域的專業知識；其計劃審計範圍所需的人力資源，以及這些資源是否與潛在客戶的規模及架構相稱。

B3. 根據本局最近的分析，半數以上有更換核數師的上市公司，其審計費用在其更換核數師時均有所下降⁵。儘管低審計費用可能更容易在業界贏得客戶，但本局提醒繼任核數師，審計費用應定在能夠分配適當資源及進行高質素審計的水平上。

繼任核數師應用指引

B4. 下文載列了一些應用指引，有助繼任核數師應對會財局就承接審計項目時一直關注的事宜。

- a. 在一些上市公司有關委任核數師的公告中，繼任核數師的身份在該核數師正式完成承接新客戶及審計項目程序之前就已被披露。過早公告相關事宜可能會被視為向市場提供不準確及誤導性的信息。如繼任核數師發現公告中描述的情況與事實有重大出入，應立即通知上市公司並要求作出公開澄清。如上市公司拒絕作出公開澄清，繼任核數師需要提請審計委員會及董事會注意此事。
- b. 核數師應避免承接那些相對於審計複雜性來說，審計時間表似乎過短的審計項目。本局敦促繼任核數師在作出承接審計項目決定之前，應與上市公司協商一個合理的審計時間表。

⁵ 會財局，《香港上市公司2020／21年度審計費用報告》，2023年3月，
<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/audit-fee-report/>

- c. 在本局對更換核數師的定期監察中，發現了一些繼任核數師在其於其他司法管轄區的經驗及資源有限的情況下，仍然承接那些在該等司法管轄區有重大業務的上市公司的審計項目。繼任核數師應評估他們是否有足夠的資源及能力，根據其計劃的審計範圍在其他司法管轄區開展審計工作。
- d. 當繼任核數師決定由香港或其他司法管轄區的組成部份核數師或來自外部供應商的人員執行其審計程序時，繼任核數師應謹記其仍須對審計項目的整體質素負責。繼任核數師還需負責確保組成部份核數師⁶及來自外部供應商的人員⁷具備適當的專業資質及能力，能夠按照適用的財務匯報及審計準則執行分配給他們的審計工作，並了解及遵守適用的專業及監管規定，如職業道德及核數師的獨立性。鑒於風險增加，繼任核數師必須制定適當的監控及評估程序。

⁶ 有關規定載於香港會計師公會頒佈的《香港審計準則》第600號—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）。

⁷ 相關規定載於香港會計師公會頒佈的《香港質量控制準則》第1號—會計師事務所層面的質素管理。

章節 C – 對審計委員會在核數師辭任時的指引

對審計委員會的期望

- C1. 香港上市公司的審計委員會須至少由三名成員組成，其中至少一名是具備適當的專業資格或會計或相關財務管理專長⁸的獨立非執行董事。獨立非執行董事的作用是確保審計委員會能夠對上市公司的財務匯報及外部核數師的表現進行客觀監督。
- C2. 審計委員會負責審查及監督核數師的表現，就核數師的委任、重新委任及罷免向董事會提出建議，並審閱上市公司的財務資料。通過監督上市公司的財務匯報流程及核數師的審計流程，審計委員會可以更好地履行其受託義務，維護及保持審計質素，並確保上市公司遵守相關法律及監管規定。
- C3. 一些持份者，包括董事會、股東、投資者、會財局及其他監管機構，均對審計委員會就處理與審計過程有關的所有問題上寄予厚望，尤其是當這些問題導致核數師辭任或被罷免時。會財局於2022年對上市公司進行的一項調查顯示，97%的受訪審計委員會同意，他們在監督核數師如何提高及保持審計質素方面發揮着關鍵作用⁹。
- C4. 就此而言，本局敦促審計委員會在履行有關委任核數師的職責時，遵循《審計委員會有效運作指引－甄選、委任及重新委任核數師》¹⁰（「《審計委員會指引》」）第二部份的建議，以及《審計委員會指引》第五部份有關核數師辭任及罷免的建議。審計委員會應謹記不要將重新委任現任核數師的建議視作為理所當然之事，而應遵循《審計委員會指引》第三部份有關重新委任現任核數師的建議。

⁸ 香港交易及結算有限公司頒佈的《主板上市規則》第3.21條及《GEM上市規則》第5.28條。

⁹ 會財局，2023年就《審計委員會有效運作指引－甄選、委任及重新委任核數師》實施情況的問卷調查報告，2023年3月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/survey-report/>

¹⁰ 會財局，《審計委員會有效運作指引－甄選、委任及重新委任核數師》，2021年12月，<https://www.afrc.org.hk/en-hk/policy-and-governance-publications/guidelines-for-effective-audit-committees/>

當審計委員會知悉審計問題時

- C5. 審計委員會有義務及時處理核數師提出的任何問題。因此，當核數師向審計委員會通報其與管理層出現分歧(包括尚未解決的審計問題)時，審計委員會應採取以下步驟，以了解及調查核數師與管理層之間的分歧。
- a. 審計委員會應分別與上市公司的核數師和管理層召開會議，了解導致分歧的情況。這些討論應開誠布公，以便審計委員會了解分歧的根本原因並作出獨立判斷。
 - i. **尚未解決的審計問題：**當分歧涉及有爭議的審計問題時，審計委員會應根據其與核數師的討論，了解分歧及尚未解決問題的性質和細節，以及這些問題對財務報表及審計意見的潛在影響。在某些情況下，審計委員會還可考慮聘請具備專業知識的外部顧問(如法務會計或法律專業人士)，來調查潛在問題或就有爭議的問題提供獨立意見。然而，審計委員會應避免管理層因尚未解決的問題而要求核數師辭任。
 - ii. **對審計費用存在分歧：**當分歧與審計費用有關時，審計委員會應了解產生分歧的根本原因。基於對核數師在重新獲委任前應商定審計費用的期望為前提，審計委員會應設法理清雙方的立場和理據，並就費用的合理性作出獨立判斷。
 - iii. **企業治理方面的考慮：**如現任核數師接受被重新委任後，上市公司以企業治理方面的考慮為由更換核數師，則審計委員會有責任在上市公司公告中解釋為何沒有在批准該重新委任核數師的股東週年大會上更換核數師。除下文第C6(d)段所述的極端情況外，任何出於企業治理方面的考慮而提出更換核數師的建議，均應盡早提出，並在股東週年大會上討論，使股東有機會對繼任核數師的甄選及委任進行審查及質詢。
 - b. 審計委員會應設法解決核數師與管理層之間的分歧，並商定後續行動。審計委員會還應監督後續行動的執行情況，並盡最大努力協助核數師完成審計工作。

- c. 如管理層不同意審計委員會為解決分歧而提出的建議，審計委員會應將此事提請董事會作進一步審議。如審計委員會成員認為上市公司採取的行動可能涉及不當行為，應通過舉報或投訴機制向有關部門報告。

當審計委員會收到核數師辭任的通知時

- C6. 如核數師決定不再繼續其審計項目時，審計委員會應仔細審閱離任核數師所提交的辭任信，尤其是離任核數師的辭任原因。

- a. 離任核數師有義務在辭任信中披露導致其辭任的確切情況，審計委員會則應確保披露內容的完整性及準確性，特別是涉及尚未解決的審計問題及與管理層分歧有關的事宜。



- b. 審計委員會應審閱上市公司就相關辭任所發佈的公告，並確保在公告中已披露了辭任信內所報告的事宜，以及審計委員會對該等事宜的看法。審計委員會應以積極態度，確保上市公司提供有關辭任的詳情，而以「對審計費用存在分歧」或「企業治理方面的考慮」等作為辭任理由的陳述則是不足夠的。適當的披露不僅能提高審計委員會的透明度及公信力，還能顯示董事會以高度公開及負責任的態度處理相關事宜。

c. 當審計委員會知悉上市公司管理層無意與現任核數師解決問題，並表示有意要求現任核數師辭任，甚或在某些情況下，儘管存在尚未解決的問題，管理層仍試圖尋求對其有利的意見時，審計委員會應向董事會報告此事。



d. 更重要的是，審計委員會不應為避免核數師對財務報表發表保留意見或否定意見而建議罷免核數師，因為此舉違反了他們作為董事的職責¹¹。審計委員會只應在極端情況下建議董事會罷免核數師，例如核數師違反職業道德要求或無法按照專業準則以及適用的法律和監管規定進行審計項目。

當審計委員會甄選新核數師時

- C7. 當核數師辭任審計項目時，審計委員會必須開展其甄選及委任新核數師的程序，以填補空缺。審計委員會有責任向董事會建議有能力提供高質素審計的會計師事務所作為繼任核數師。
- C8. 審計委員會應遵循《審計委員會指引》第二部份的建議，確保繼任核數師具備必要的資質及能力，能夠進行高質素的審計工作，並在有限時間內妥善解決審計問題(如有)。
- a. **評估核數師的能力：**審計委員會應評估可能影響審計質素的所有因素，包括但不限於潛在繼任核數師的管治及領導架構、遵守相關職業道德要求的能力、在實體所處行業的技術能力、以及在監管及匯報要求方面的經驗；潛在繼任核數師的審計範圍及為審計項目分配的資源；與審計委員會的溝通計劃；以及對項目質素的監督流程。

¹¹ 香港交易及結算所有限公司發佈的《主板上市規則》第3.08條及《GEM上市規則》第5.01條規定，每名董事必須誠實及善意地以公司整體利益和適當目的行事。

- b. **考慮最近的查察結果：**在評估潛在核數師能力的過程中，審計委員會應審閱核數師在以往審計項目中的表現。因此，最近的外部及內部查察結果，以及會財局是否有對該核數師施加了任何條件或制裁，均可為審計委員會提供了用作衡量核數師能力及過往記錄的直接而客觀的指標。
 - c. **釐定適當的審計費用：**審計委員會還應確保潛在繼任核數師提出的擬審計費用能夠為執行必要的審計程序分配足夠的審計資源。在審計範圍沒有任何重大變化的情況下，審計委員會應探究潛在繼任核數師能夠收取比離任核數師較低的審計費用的原因。這可能需要深入了解相關的審計重點和審計費用明細。
 - d. **重點關注審計質素：**審計費用固然重要，但不應是甄選核數師時的唯一考慮因素。就甄選核數師的考慮因素比重而言，審計質素應重於審計費用。
- C9. 審計委員會還應協助潛在繼任核數師，了解任何尚未解決的問題及為其審計計劃獲取必要的信息。
- a. 審計委員會應促進離任核數師與潛在繼任核數師之間的溝通，以討論尚未解決的審計問題和導致辭任的情況。審計委員會應協助繼任核數師從離任核數師及上市公司管理層獲取有關審計問題的所有必要信息，以便潛在繼任核數師制定其審計計劃。
 - b. 審計委員會應確保潛在繼任核數師規劃了足夠而適當的審計程序，以解決尚未解決的審計問題。例如，上市公司如曾拒絕離任核數師進行獨立調查的要求，審計委員會應要求潛在繼任核數師解釋在沒有進行獨立調查的情況下，他們如何處理該等審計問題。審計委員會還應評估該等尚未解決的問題對審計質素的影響，並就其是否同意潛在繼任核數師解決該等問題的方法作出判斷。
 - c. 如潛在繼任核數師計劃讓香港或其他司法管轄區的組成部份核數師或來自外部供應商的人員為其進行審計程序，審計委員會應審查該繼任核數師對該等資源所執行的審計工作的監督程序及質素控制，以及該等資源及其所執行的審計工作是否符合專業準則及適用的法律和監管規定。

- C10. 如更換核數師的情況發生在上市公司財務匯報期結束前後，即使時間倉促，審計委員會也應執行以下步驟：
- a. 根據上文第C5至C6段，了解核數師辭任的根本原因，並就該原因作獨立判斷；
 - b. 根據上文第C8段，採取必要措施甄選及委任合適的繼任核數師；
 - c. 按照上文第C9段的建議，與繼任核數師解決尚未解決的問題(如有)；及
 - d. 評估管理層提出的審計時間表的合理性，及繼任核數師是否有足夠的時間完成所有必要的審計程序。

審計委員會應用指引

- C11. 繼2022年10月及2023年1月發出公開信後，會財局注意到，上市公司就更換核數師所做披露的質素有所提高，對導致核數師辭任的事實及情況作出了更詳細說明。然而，會財局仍然關注某些披露的完整性及準確性。下文載列一些應用指引，有助審計委員會審閱上市公司所披露的信息。
- a. 會財局對近期發生的一些情況表示關注，其中有一家上市公司在其公告中，披露更換核數師的原因是由於其控股股東要求該上市公司委任母公司的同一核數師。在此情況下，審計委員會應確保在公告內充分披露其就有關上市公司更換核數師的需要所作出的評估和獨立判斷，以及其向董事會提出的建議。
 - b. 即使相關的披露於現時沒有具體要求，但本局敦促審計委員會根據《審計委員會指引》第六部份的建議，確保在企業治理報告及／或更換核數師的公告中詳盡地披露甄選繼任核數師的依據。
 - c. 在某些情況下，潛在繼任核數師的身份在其完成承接新客戶及審計項目程序之前就已被披露。過早公告相關事宜可能會被視為向市場提供不準確及誤導性的信息。因此，最好的處理方法是在繼任核數師正式承接審計項目後才公佈。審計委員會有義務確保在公告中所披露有關委任核數師的信息與事實相符，且不具誤導性。