



香港城市大學
香港持續發展研究中心¹
第 32 號建議書

柬埔寨考察系列之一：香港會計業把握東盟機遇的幾點初步建議

巫麗蘭、李芝蘭、李建安²

1、引言

香港會計及財務匯報局於 7 月發表了 2023 年度查察報告，指出部分會計師事務所在應對舞弊風險和資產減值估值有不足，檢視公司提供資料時亦未有足夠核實程序。會財局因而提醒中小事務所領導層應將審計質素置於商業考慮之上，並培育相應的合規文化。

適逢也是在 7 月，我們到了柬埔寨考察 6 天，期間到訪多個政府部門、商會、港資企業總部、大型基建的工地、專業服務公司以及大學等等，互相交流當地的最新發展。香港是柬埔寨重要外資來源地，當地人不單期望香港帶來資金及技術，也希望可以仿效香港的先進國際行事準則及經驗，推動當地經濟進一步發展。

基於這次柬埔寨的考察和會計及財務匯報局最新發佈的數份報告，我們總結了一些看法及建議，希望透過此文與各界分享，並一起討論促進會計業界可持續發展的策略。

¹ 香港城市大學持續發展研究中心 (CSHK) 成立於 2017 年 6 月，是一個開放和跨學科的研究平臺，旨在促進及增強香港學術界、工業界和專業服務界；社會及政府；以及香港與不同區域之間的協作，並從事有影響力的應用研究範疇包括香港專業服務、一帶一路、粵港澳大灣區、綠色經濟、新冠病毒 (COVID-19) 等，研究項目屢獲資助，並出版多份研究報告、論文和書籍。更多資訊請瀏覽中心網頁 <http://www.cityu.edu.hk/cshk>。如對本政策建議書有任何意見，歡迎電郵至：sushkhub@cityu.edu.hk。

² 巫麗蘭為香港城市大學會計學系客席教授、香港持續發展研究中心副總監；李芝蘭為香港城市大學公共及國際事務學系教授、香港持續發展研究中心總監；李建安為香港持續發展研究樞紐成員。

2、會財局報告揭示香港會計業瓶頸

會財局在 2023 年查察報告中，將會計師事務所按照規模劃分為 A 類、B 類及 C 類，並抽樣檢視了其負責的審計項目。結果發現較大型的類別 A 會計師事務所負責的 26 個審計項目當中，只有 14 個的評級為較高的 1 或 2，即是良好、需要有限度改進；至於較小型的類別 B 及 C 會計師事務所，23 個項目中更有 20 個被評為較低得分的 4，也就是需要改進或需要重大改進。

表一、各類型會計師事務所審計個案評級

	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	14 個	12 個	5 個
類別 B	0 個	1 個	16 個
類別 C	0 個	2 個	4 個

資料來源: 會財局《2023 年度查察報告》；1 代表審計質素的最高分，而 4 代表最低分。

審計質素未盡人意的因素不一而足，但會財局在另一份報告中披露，由 2018 年至 2023 年，如果用名義金額計算，會計師事務所收取的企業審計費用年均升幅為百分之 0.2，扣除通脹後的實質金額年均跌百分之 1.4。更甚的是，審計費用的下降趨勢似乎未見盡頭，3 分之 1 的類別 A 會計師事務所去年曾被要求降費、規模相對較小的類別 B 及 C 會計師事務所，比例更達一半。

會財局曾與相關持份者舉行會議討論及收集意見，會計師事務所之間激烈的價格戰被視為費用停滯不前的主要原因。此外，不少企業認為審計僅為符合《公司條例》的既有要求，增加了核數師向公司管理層傳遞高質素審計的重要性的難度。持續停滯或下降的審計費用甚或會迫使會計師事務所收緊人力資源，也沒有資金投放在技術更新，因此超過 90% 曾被要求降費的會計師事務所認為，價格壓力對審計質素有直接影響。

表二、各類型會計師事務所曾被要求調降審計費用的比例

	2023 年	2022 年
類別 A	33%	50%
類別 B	48%	15.8%
類別 C	53%	44%

資料來源: Report on the Analysis of the Public Interest Entity Audit Market in Hong Kong, AFRC

我們曾經在二零一五年做過一項會計業調查³，訪問超過 460 位會計師，當時絕大多數受訪者都認同，香港需要緊跟國際會計準則，才能在與周邊地區的激烈競爭中保持優勢。即使會計準則的修訂及審查會增加營運成本導致利潤收縮，也在所不惜。我們相信，香港的會計業水準仍傲視全球，但會財局最新的查察報告結果，無疑是一個很好的當頭棒喝。

當年的調查也揭示了會計行業正面臨發展瓶頸，制約因素包括人手不足、審計費用下降以及商業機會不足等等。會財局的報告或正好反映出，目前香港會計業的挑戰與我們數年前調查時並沒有明顯差異，甚至更嚴峻了。

3. 柬埔寨會計業依賴外國專業人才

按柬埔寨的法律規定，凡是上市企業、具有公共責任的企業，又或符合以下兩個標準的企業：營業額達 100 萬美元、資產達 75 萬美元或聘用 100 人或以上，都需要提交年度財務報表，並由在柬埔寨的註冊會計師和審計師協會（KICPAA）註冊的審計師審核。柬埔寨國民生產總值在疫情前皆以每年約 7 個百分點的速度提升，可以預視達到審計門檻的企業將愈來愈多，惟基於戰爭等歷史原因，柬埔寨的專業人才極度匱乏。

柬埔寨的註冊會計師行業主要由 2016 年 4 月頒佈的《會計法》和《審計法》規範，截至 2023 年底，柬埔寨註冊會計師和審計師協會（KICPAA）的會員人數只有 1,167 人，當中具備執業資格的審計師更只有 167 人，其中本地人 89 名，外國人 78 名，外國人佔比達 46.7%，外國專業人才成為了柬埔寨企業審計的重要支撐。我們此次也曾到訪一家國際會計師事務所在金邊的辦公室，該所的主管合夥人就分別來自歐洲及東南亞鄰國。

³ 我們在 2015 年獲公共政策研究資助計劃（PPR）資助，開展題為「專業服務的可持續發展與社會流動力：以香港會計專業為研究個案」的研究，最後集結成書《突破瓶頸：香港會計業》（2017 年；李芝蘭、巫麗蘭、甘翠萍編著；香港城市大學出版社出版）

表三、柬埔寨會計暨審計師協會註冊會員

	本地人	外國人
商業會計師 (Accountant)	15 人	7 人
審計師 (Auditor)	89 人	78 人
附屬會員 (Affiliate)	143 人	16 人
學生會員 (Student)	713 人	0 人

資料來源: KICPAA, *Annual Report 2023*

為了加快吸納人才，柬埔寨註冊會計師和審計師協會（KICPAA）認可一系列的外國專業會計師資格，當中包括澳洲會計師公會 (CPA Australia) 以及英國特許公認會計公會 (The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA) 的會員，都可以申請註冊成為會員。

4、初步建議

基於以上的觀察結果，我們有幾點的初步建議:

4.1 爭取東南亞國家承認香港專業資格

香港特首李家超 7 月尾訪問東盟三國，主要目的之一就是爭取東南亞國家支持香港加入「區域全面經濟夥伴協定」(RCEP)。RCEP 有 15 個締約成員國，包括東盟 10 國以及中、日、韓、澳、紐。RCEP 於 2022 年 1 月 1 日生效後，香港已隨即申請加入。然而，由於成員國仍未就新成員加入的程式達成共識，香港何時可以加入仍不確定。

RCEP 除了是一份貿易協議，也包括開放服務業及投資的承諾，所以非常重要。**在爭取加入 RCEP 的同時，港府及相關專業團體應該積極向東盟各國爭取承認香港的專業資格。**就以柬埔寨的會計專業資格為例，當地 KICPAA 已認可澳洲 CPA 及英國的 ACCA 的專業資格，而香港的 HKICPA 會員則不能直接申請成為 KICPAA 會員。實際上，香港會計師公會已與多間海外會計機構簽訂專業資格互認協議。

香港及中國內地企業是柬埔寨主要外資來源地，香港專業服務業理應可以提供更貼身的服務，港府及會計業界或可以此為切入點，與金邊政府及當地專業監管機構商議，推進 KICPAA 認可 HKICPA 會員可直接註冊成為 KICPAA 會員。香港也可向對方的業界提

供更多培訓機會，藉此協助對方壯大本地精英人才庫之餘，也可加強兩地接觸交流，以利長遠發展。

4.2 專業服務公司以更積極的策略拓展東南亞市場

我們此次到柬埔寨出席了一個港人在當地工作及生活的分享會，席間一位於港資金融機構當中層管理人員的經理介紹他在金邊分行主責零售金融業務，獲得了很多在香港沒有的嘗試機會。

我們也在思考，以香港為基地、有國際網絡的大型國際會計師事務所是否也可以為香港的年輕人提供類似的機會呢？按照我們以往的訪談調研，不少會計師都認為會計行業是跟著客人走，客人到那裏投資便到那裏提供服務，並會轉介給當地相關專業人士跟進。*但我們認為國際會計師事務所或可透過各種鼓勵政策，譬如調派年輕員工到當地工作及支援他們獲取當地專業資格，藉此開展更深入的業務。*我們相信香港年輕一代可在不同文化環境的地區成為領跑者。

4.3 推進強制環境、社會及管治報告獨立驗證 (Mandatory Assurance of ESG Report)

香港交易所將於 2025 年 1 月推行經修訂可持續披露報告指引，完善上市公司在 ESG 框架下的氣候相關資訊披露規定。此外，港交所也推出了《企業管治守則及相關上市規則檢討》諮詢檔，旨在促進企業董事會的有效、獨立、多元和風險管理，加入多項強制披露要求。

港交所完善披露要求反映香港在有效回應全球趨勢，但由於 ESG 申報項目不需要獨立驗證，因此部分企業或視為「例行公事」，導致披露水準質素參差不齊。

*我們認為港交所應積極透過綠色和可持續金融跨機構督導小組，與包括會計業界在內的相關持分者討論，分階段將 ESG 匯報項目納入為需獨立驗證範疇，最終推動整份 ESG 報告須有強制性驗證 (Assurance Report)。*這將提升香港的上市企業報告質素，長遠提升企業管治水平，乃至整個香港國際金融中心的形象。同時，香港會計業界也能從中獲得裨益。我們認為 ESG 報告朝向需驗證的方向將成為國際趨勢，香港先行一步更可取得「先發優勢」。

5、小結：質素不可妥協

香港專業界別面臨眾多挑戰，內地經濟增速放慢、地緣政治局勢緊張、金融及地產市場波動等等，導致了行業生意萎縮。

我們在柬埔寨的考察發現，早一二十年前已到當地落戶的港資享有先發優勢，柬埔寨的高速發展也帶來了巨大機遇。同時柬埔寨正從四方八面，包括中國內地、新加坡、南韓、甚至菲律賓吸收資金及各式人才。當地在建的金邊新國際機場，就是由歐洲的 **Foster + Partners** 設計；韓國的熙林建築規劃師事務所擔任顧問管理；新加坡 **RLB** 公司為工料測量師。整個項目則由中國建築第三工程局有限公司承建。

與我們交流的柬埔寨官員對香港的公共管治及商業運作準則高度期許，期望香港為柬埔寨引進資金及技術外，也可以提高當地的治理水準。然而，我們也需要清晰知道，香港想要在東南亞市場分一杯羹，可謂競爭強手環伺，要從中脫穎而出，發揮出獨特作用，首要還是提升自己各方面的質素。香港的專業服務業必須保持傲視同儕的質素。我們希望以上的幾點初步建議，能夠起到拋磚引玉的效果。