

《審計學》

試題評析	今年考題題目難易中等。在考前重點整理中，申論題請考生務必留意榮化高雄氣爆、味全食安問題、勝華繼續經營假設不適當，最後，食用油的時事題果然出現在試題中。這份問答題是歷年來各級考試審計學中，問答題考得最靈活、最綜合性的題目（依時事跨章節出題），在有限的2小時中，考生比的是能掌握時間好好作答，跟其他考生比，不用跟參考答案比較，邏輯好、論述清楚同學估計可獲得28分以上；選擇題部份則測驗考生重要觀念、新公報內容，難易適中，可以獲得40分以上，總分應可達到68分以上。
考點命中	第一大題：查核報告 1.《高點·高上審計學講義》第一回第二章，頁94、103、127。 2.《高點·高上103地方特考考猜》，頁12。 第二大題：食用油風暴《高點·高上103地方特考考猜》，頁10。

甲、申論題部分：（50分）

一、一個人對甲公司財務狀況的意見，可以是「我認為它堪稱健全」，「我認為它不夠健全」或「我不知它是否健全」等；對甲公司的資產負債表是否能允當表達其財務狀況，一個人的意見亦有「我認為它能」、「我認為它不能」或「我不知它能不能」等類。（每小題5分，共25分）

（一）會計師在財務報表查核報告中所表達的意見，根據審計準則公報第三十三號「財務報表查核報告」，可如下表第三欄，因自己的證據及受查者財務報表的狀況不同而異。請將下表中之空白處補全，作答時，請於申論試卷上複製下表之格式。

情境	會計師的證據	受查者的財務報表	會計師的意見
1	足夠		無保留意見
2		不能允當表達	否定意見
3			無法表示意見

（二）會計師出具的意見為無保留意見時，該等意見又分為二類，請填下表空白處。作答時，請於申論試卷上複製下表之格式。

無保留意見之類別	出具時機	
	原則（註1）	情況
標準式		（不須作答）
修正式		三種情況（註2）

註1：請說明區分標準式與修正式無保留意見之原則，而非情境，情境在下一小題回答。

註2：該號審計準則共規範5種會計師須出具修正式無保留意見之情況，其中二種如下，請敘述另外三種。

1. 本會計師為原任會計師，受聘多年，本會計師在本期對前期財報所表示之意見，與原來曾表示者不同。
2. 本會計師為繼任會計師，而前期財報係由前任會計師查核。

（三）當會計師出具的意見為保留意見時，該等意見得又因自己的證據及受查者報表狀況的不同而分甲、乙二類，如下表所示。會計師保留意見的措辭如何？請於申論試卷上複製下表之格式作答。因中文語法與英文不同，該二種保留意見在使用中文與英文時，措辭各為何？

情境	會計師的證據	受查者的財務報表	會計師的意見	範圍段、意見段措辭	
				中文	英文

【版權所有，重製必究！】

甲	足夠		保留意見甲	甲1	甲2
乙			保留意見乙	乙1	乙2

作答時，請使用本表左半之格式，至於本表右半部分，請先註明4種措辭之代號（甲1、甲2、乙1、乙2）、範圍段、意見段，再依序回答

(四)某甲主張：「修正式無保留意見，不是最好的無保留意見，是有保留的無保留意見」。這種說法，你是否同意？理由為何？

(五)張三、李四二人就第一小題中的否定及無法表示二種意見中那一種較嚴重而爭執不下，張三認為一家公司遭會計師明白指責有重大錯誤，到出具否定意見的程度，情況最為嚴重；李四則認為會計師若出具無法表示意見，則情況更嚴重。若你欲認同李四的說法，請說明其理由。

答：

(一)依據我國審計準則公報第33號「財務報表查核報告」規定，如答本題如下：

情境	會計師的證據	受查者的財務報表	會計師的意見
1	足夠	能允當表達	無保留意見
2	足夠	不能允當表達	否定意見
3	不足夠	不知能不能允當表達	無法表示意見

(二)依據我國審計準則公報第33號「財務報表查核報告」規定，如答本題如下：

無保留意見之類別	出具時機	
	原則	情況
標準式	1.會計師已依照一般公認審計準則執行查核工作，且未受限制。 2.財務報表已依照一般公認會計原則編製並適當揭露。	(不須作答)
修正式	附說明段或修正用語，以提供額外的資訊	三種情況（應該有四種） 1.會計師所表示之意見，部分係採用其他會計師之查核報告且欲區分查核責任。 2.對受查者之繼續經營假設有重大疑慮。 3.受查者所採用之會計原則變動且對財務報表有重大影響。

(三)依據我國審計準則公報第33號「財務報表查核報告」規定，如答本題如下：

情境	會計師的證據	受查者的財務報表	會計師的意見	範圍段、意見段措辭	
				中文	英文
甲	足夠	除...外，能允當表達	保留意見甲	甲1 範圍段：標準用語 意見段：除...外	甲2 範圍段：標準用語 意見段：except for
乙	不足夠	除...外，能允當表達	保留意見乙	乙1 範圍段：除...外 意見段：除...外	乙2 範圍段：except for 意見段：except for

(四)不同意。

修正式無保留查核報告仍是無保留意見，但由於某些特殊情況，會計師認為有必要額外解釋時，可以在無保留意見中增加一段解釋用語或說明段。例如，採用其他會計師執行一部分的查核工作或受查者存有重大的不確定性等情形。

(五)依臺灣證券交易所股份有限公司營業細則第50條：

上市公司有下列情事之一者，對其上市之有價證券應由本公司依證券交易法第147條規定停止其買賣，並報

【版權所有，重製必究！】

請主管機關備查；或得由該上市公司依第50條之1第5項規定申請終止上市。

(六)其依證券交易法第36條規定公告並申報之財務報告，有未依有關法令及一般公認會計原則編製，且情節重大，經通知更正或重編而逾期仍未更正或重編者；或其公告並申報之財務報告，經其簽證會計師出具無法表示意見或否定意見之查核報告或出具否定式或拒絕式之核閱報告者。上市公司公告並申報經會計師核閱之財務預測者，其簽證會計師出具否定式或拒絕式核閱報告。

由上可知，無論是無法表示意見、否定意見，都是造成停止買賣或申請終止上市的原因。否定意見係財務報表重大不實表達，影響極為重大，無法表示意見係會計師查核範圍受限制，影響極為重大。否定意見、無法表示意見，對於財務報表使用者都是很嚴重的狀況，再爭執那一種較為嚴重，並無實務上的意義。

二、今(103)年第4季出現食用油風暴。10月13日媒體刊載下列新聞(請參閱頁次：4-3新聞報導)，11月3日衛生福利部發出公告，要求食用油脂業者落實執行強制登錄、追溯追蹤、三級品管(自主檢驗、第三方驗證、政府稽查)及油品輸入分流管制等新政策，亦建置多項資訊系統，對業者進行管理。今年10月底前，食用油脂業者及食用油脂輸入業者應完成登錄；規模夠大之業者須將追溯追蹤資料上傳至食品及其相關產品追溯追蹤系統，製造工廠還須辦理強制自主檢驗；明年1月起，衛生福利部配合執行二級品管—第三方驗證，進行全面查核；須使用統一發票的業者且應落實使用電子發票。

試求：(每小題5分，共25分)

- (一)請根據下列新聞所提供的資料，繪製油脂業者供應鏈(supply chain)；說明送貨單、過磅單、發票、進出口報單等文件之用途，以及資訊流之重要性。
- (二)臺灣嘉義地方法院檢察署偵辦本案時，聲請羈押永成及久豐二公司之負責人，以及久豐之廠務，惟法官核准收押者，僅永成之負責人及久豐之廠務，容許久豐負責人不必進看守所。法官核准收押廠務，其原因是否可能與檢警發現燃燒灰燼、在冰箱裡發現帳冊有關？為什麼？
- (三)臺灣嘉義地方法院發言人表示久豐負責人承認違反商業會計法。若久豐聘有會計師查核其財務報表，在負責人違反商業會計法時，是否會計師即有責任？其理由為何？
- (四)假設查核財報之會計師發現受查油品公司之油槽間有管線相通，以便混油，再假設油品混摻且未照實標示違背法令規定，則查核財報之會計師根據審計準則公報第二十九號「法令遵循之考量」要執行那些程序？查核財報之會計師是否應負責？如應負責，負什麼責任？
- (五)假設某食品油脂業者所使用之統一發票，從收銀機統一發票改為電子發票。該食品油脂業者之內部控制是否改變？財報查核會計師在擬定查核計畫(audit plan)時，是否可採用繞過電腦(around computer)的方式？

提示：電手發票，根據「統一發票使用辦法」之規定，係指「營業人銷售貨物或勞務與買受人時，以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之統一發票」，財政部自95年開始試辦，至今已8年。

新聞報導

嘉檢聲押…空殼公司當幌子 混油直送正義

嘉義檢方昨搜索頂新正義油品兩家上游廢商永成、久豐，偵訊後將永成物料負責人蔡○○聲押獲准；久豐油脂涉嫌將資料藏冰箱、燒毀，負責人邱○○、廠務邱○品兄妹由證人轉被告，聲請羈押。

檢警今年九月曾前往永成物料搜索，廠區清得一乾二淨，但從廠區五十七座油槽推估，永成不僅是南臺灣油品主要供應商，更有可能是全臺最大供油廠商，前天傳喚負責人蔡○○。昨蔡○○到案，檢方要求交出送貨單、過磅單等資料，但蔡辯稱只負責收錢，不知道如何賣，貨流另有他人負責，表示相關資料確實是他拿走，但裡面沒有正義資料，也不願交代資料去處。蔡○○並否認賣飼料油給正義，只承認以永成物料、永成油脂及永成油脂南部分公司等名義，陸續從澳洲、越南進口

牛油、魚油等飼料油，也向澳洲進口牛油等食用油，但多以飼料油出貨。

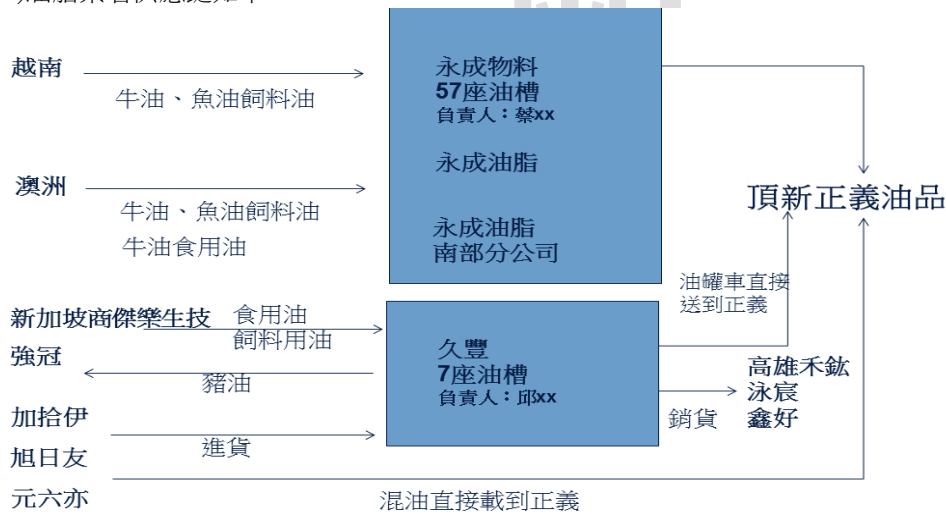
蔡否認從香港進油、沒購買地下油品，也否認從夜市回收油品再製，廠內油脂百分之九十九是進口飼料油。檢察官要求交出帳冊資料一再推託，聲押獲准。

久豐銷售混油手法與永成如出一轍，各設「防火牆」，即名義上是賣油給高雄禾鈺、泳宸或鑫好，實際上油罐車直接送到正義。永成透過疑似人頭公司的加拾伊、旭日友、元六亦商行進貨，混油也是直接載到正義。

檢警搜索久豐工廠及負責人邱○○辦公室，發現有燃燒灰爐，懷疑意圖湮滅證據，還將帳冊藏在冰箱裡。縣府聯合稽查小組指出，廠區七座油槽只有一座裝豬油，各油槽間有錯綜複雜管線，似環環相通，懷疑是為方便進行混油。檢警查出，久豐供應的混充油由負責廠務的邱的妹妹邱○品負責，向新加坡商傑樂生技、強冠分別購買食用油、飼料用油後，依訂戶要求按比例調製到可檢驗通過的酸價後出貨，下游廠商包括正義、鑫好、頂新等，甚至久豐向強冠買飼料用油，混油後再賣豬油給強冠。

答：

(一)油脂業者供應鏈如下：



送貨單：作為是否已實際運出的憑證

過磅單：作為實際出貨重量的憑證

發票：上游開立發票予下游，此發票為上游的銷貨發票，為下游的進貨發票。作為交易單價、數量、總價、交貨日期、上下游廠商的憑證

進出口報單：作為實際從國外進口的憑證

資訊流：繪製出油脂業者供應鏈，才能清楚地了解上下游之間的交易與表單

(二)是。依商業會計法規定，商業負責人、主辦及經辦會計人員不應遺漏、毀損會計憑證。

1.依商業會計法71條規定

商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金：

- (1)以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
- (2)故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
- (3)偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
- (4)故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結果。
- (5)其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果。

2.依商業會計法72條規定

使用電子方式處理會計資料之商業，其前條所列人員或以電子方式處理會計資料之有關人員有下列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金：

【版權所有，重製必究！】

- (1)故意登錄或輸入不實資料。
 - (2)故意毀損、滅失、塗改貯存體之會計資料，致使財務報表發生不實之結果。
 - (3)故意遺漏會計事項不為登錄，致使財務報表發生不實之結果。
 - (4)其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果。
- (三)否。除非會計師亦違反商業會計法第80條：會計師或依法取得代他人處理會計事務資格之人，有違反本法第76條、第78條及第79條各款之規定情事之一者，應依各該條規定處罰。
- 1.依商業會計法76條規定
代表商業之負責人、經理人、主辦及經辦會計人員，有下列各款情事之一者，處新臺幣六萬元以上三十萬元以下罰鍰：
 - (1)違反第23條規定，未設置會計帳簿。但依規定免設者，不在此限。
 - (2)違反24條規定，毀損會計帳簿頁數，或毀滅審計軌跡。
 - (3)未依第38條規定期限保存會計帳簿、報表或憑證。
 - (4)未依第65條規定如期辦理決算。
 - (5)違反第六章、第七章規定，編製內容顯不確實之決算報表。
 - 2.依商業會計法78條規定
代表商業之負責人、經理人、主辦及經辦會計人員，有下列各款情事之一者，處新臺幣三萬元以上十五萬元以下罰鍰：
 - (1)違反第9條第1項規定。
 - (2)違反第14條規定，不取得原始憑證或給予他人憑證。
 - (3)違反第34條規定，不按時記帳。
 - (4)未依第36條規定裝訂或保管會計憑證。
 - (5)違反第66條第1項規定，不編製報表。
 - (6)違反第69條規定，不將決算報表備置於本機構或無正當理由拒絕利害關係人查閱。
 - 3.依商業會計法79條規定
代表商業之負責人、經理人、主辦及經辦會計人員，有下列各款情事之一者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰：
 - (1)未依第7條或第8條規定記帳。
 - (2)違反第25條規定，不設置應備之會計帳簿目錄。
 - (3)未依第35條規定簽名或蓋章。
 - (4)未依第66條第3項規定簽名或蓋章。
 - (5)未依第68條第1項規定期限提請承認。
 - (6)規避、妨礙或拒絕依第70條所規定之檢查。
- (四)依審計準則公報第29號「法令遵循之考量」，查核人員發現可能存有未遵循法令事項時之查核程序如下：
- 1.查核人員認為受查者可能存有未遵循法令事項時，應瞭解該事項之狀況及發生之原因，以評估其對財務報表之可能影響。
 - 2.查核人員認為受查者可能存有未遵循法令事項時，應與受查者管理階層討論，並將其內容及討論過程作成書面紀錄，如有相關文件或其影本，應一併列入。
 - 3.受查者管理階層如無充分理由與證據證明受查者事實上已遵循法令規定，查核人員得與受查者之律師或法律顧問討論相關法令之適用，及該未遵循法令事項對財務報表之可能影響。
 - 4.查核人員如懷疑某法令規定可能未被遵循，但無法取得適切之證據時，應考慮證據不足對查核報告所產生之影響。
 - 5.查核人員應考量未遵循法令事項對其他查核層面之影響，特別是受查者管理階層聲明事項之可信度。查核人員所發現之未遵循法令事項對查核工作之影響，應視與該事項有關之控制程序及受查者涉案人員之層級而定。
 - 6.依審計準則公報第二十九號「法令遵循之考量」，查核人員對於法令遵循之責任如下：
查核人員應以專業上懷疑之態度，實施查核規劃及執行查核程序，俾能對受查者是否有未遵循法令事項提高警覺。
 - 7.查核人員查核財務報表，對未遵循法令事項之發生雖具有嚇阻作用，但不因此而擔負防範其發生之責任。

【版權所有，重製必究！】

因此，若會計師已盡專業上應該之注意、已依一般公認審計準則公報，不須負責。除非會計師違反商業會計法第80條：會計師或依法取得代他人處理會計事務資格之人，有違反本法第76條、第78條及第79條各款之規定情事之一者，應依各該條規定處罰。

(五)

- 1.是。實務上，收銀機統一發票主要由人工開立；現在改為電子發票（以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之統一發票），將由電腦化資訊系統(EDP)開立。當該食品油脂業者採用電腦化資訊系統(EDP)時，其內部控制將會改變，大部分的內部控制將包括在電腦程式中。
- 2.否。
當(1)大部分的內部控制皆包括在電腦程式中；(2)無足夠的可目視的查核軌跡；(3)應測試的資料龐大時。應使用透過電腦審計的方式，而非繞過電腦審計(around computer)的方式。

乙、測驗題部分：（50分）

- (B) 1 下列何種情況最不可能影響會計師財務報告簽證的獨立性？
(A)簽證會計師一年前曾擔任受查客戶的監察人
(B)簽證會計師的表妹現在擔任受查客戶的董事
(C)簽證會計師的妻子購買受查客戶的股票
(D)簽證會計師提供受查客戶管理諮詢服務
- (C) 2 電腦資料檔案均應限制，使未經授權員工無法隨意取得，最可能屬於那一項內部控制組成要素？
(A)控制環境 (B)風險評估 (C)控制活動 (D)資訊與溝通
- (B) 3 為驗證受查者年底應付帳款評價是否正確，最可能的證實程序為：
(A)檢查受查者訂購單上簽署的人是否為採購部門的適當主管
(B)由受查者應付帳款明細帳中抽取餘額重大之帳戶，比對供應商之對帳單
(C)檢查受查者供應商發票內容是否與訂購單和驗收單相符
(D)檢查受查者驗收單是否預先編號
- (D) 4 採購交易截止日測試之目的在測試：
(A)財務報表結束日前已訂購之交易均已入帳
(B)財務報表結束日前已訂購之交易均已付款
(C)辨識應作進一步查核之異常採購交易
(D)財務報表結束日前已訂購且驗收之交易均已入帳
- (B) 5 查核人員對受查者銷貨交易完整性進行控制測試時，最可能查核何種樣本？
(A)銷貨交易客戶訂單檔案 (B)銷貨交易銷貨單與提貨單檔案
(C)銷貨交易現金收入日記簿 (D)應收帳款明細帳
- (A) 6 查核人員在查核生產循環時，為測試在製品之原料數量是否正確，最可能查核那一項單據？
(A)領料單 (B)在製品明細帳 (C)生產通知單 (D)進料單
- (D) 7 查核人員在年底執行存貨驗收單之截止測試，截止日之驗收單編號為17959，下列那一編號之驗收單貨品最不可能包含於存貨明細帳？
(A)17223 (B)17387 (C)17875 (D)17965
- (B) 8 假設可接受過度信賴風險為7%，預期母體誤差率為5%，可容忍誤差率為7%。若其他條件不變，在下列那一種情況下，查核人員會增加其樣本量？
(A)預期母體誤差率減少 (B)預期母體誤差率增加
(C)可接受過度信賴風險增加 (D)可容忍誤差率增加
- (D) 9 查核人員採用其自行設計之程式，再次計算受查者銀行存款利息收入，將計算結果與受查者銀行存款利息收入加以比較，此種電腦輔助審計技術為：
(A)資料測試法 (B)系統控制稽核複核檔 (C)整合測試法 (D)平行模擬法

【版權所有，重製必究！】

- (D) 10 根據會計師職業道德規範，會計師從事下列那一項行為係屬不當？
 (A)與電腦設備公司訂有契約，向其收取推銷電腦設備給非審計客戶佣金
 (B)為非審計客戶代購電腦設備
 (C)為非審計客戶設計會計制度，並收取酬金
 (D)審計客戶之董事擔任會計師信用貸款之保證人
- (B) 11 企業為了增進效率及效果，而委由審計人員對企業營運情形進行診斷，俾針對提升經濟資源之使用效果、有效達成企業之目標，提出改善建議，此種審計稱為：
 (A)財務審計 (B)作業審計 (C)遵行審計 (D)專案審查
- (B) 12 下列有關查核證據之敘述，何者正確？
 (A)查核證據之適切性係以查核證據的數量加以衡量
 (B)查核人員欲達到較低的審計風險水準，所需之查核證據數量較多
 (C)查核人員所自行獲得之查核證據，可靠性低於由受查者所提供者
 (D)查核人員口頭取得之查核證據，較書面形式之查核證據更為可靠
- (D) 13 當財務報表存有重大不實表達時，查核人員出具不適當查核報告之風險稱為：
 (A)偵查風險 (B)控制風險 (C)固有風險 (D)審計風險
- (C) 14 查核人員執行應收帳款餘額證實測試時，最可能採用下列那一項查核程序？
 (A)檢查 (B)觀察 (C)外部函證 (D)重新執行
- (C) 15 下列那一項雖是小金額，卻最可能對受查公司財務報表有重大影響？
 (A)庫存貨品已毀損，卻未入帳 (B)銷貨給客戶，卻未開立發票
 (C)不法支付給政府官員，卻未入帳 (D)購買文具用品，卻未經授權
- (C) 16 當查核人員使用函證查核應收帳款餘額時，最可能評估那一些與應收帳款相關之聲明：
 (A)完整性及揭露 (B)完整性及評價 (C)存在性及權利 (D)存在性及評價
- (C) 17 當會計師執行財務報表審計時，若發生查核範圍受限的情況，會計師不可能出具何種意見之查核報告？
 (A)無保留意見 (B)保留意見 (C)否定意見 (D)無法表示意見
- (C) 18 我國一般公認審計準則總綱中，報準則規定下列何者應採暗示原則？
 (A)是否允當表達 (B)財務報表之範圍
 (C)會計原則是否前後期一致 (D)是否符合一般公認會計原則
- (B) 19 下列那一項因素最可能加深查核人員對於財務報導舞弊風險之關切？
 (A)受查公司之財務主管參與會計政策之選擇
 (B)受查公司之組織結構過度複雜，權力結構不尋常
 (C)和同產業的其他公司比較，受查公司之成長與獲利能力都較低
 (D)受查公司持有鉅額易變現之流動資產
- (A) 20 證實分析性程序 (substantive analytical procedures) 之主要目的何？
 (A)作為證實程序以蒐集查核證據 (B)規劃其他證實查核程序之性質、時間及範圍
 (C)印證查核結論 (D)評估財務報表不實表達風險
- (D) 21 查核人員監督盤點存貨，於受查者盤點完畢並收回盤點單後，確認盤點單連號無誤，抽取若干盤點單，勾稽至存貨盤點表，此一程序之作用係在確認：
 (A)期末存貨之計價均有依據 (B)盤點表中所列項目均經盤點
 (C)盤點單中所列存貨均屬實 (D)盤點單中所列存貨均列入存貨計算
- (D) 22 若受查項目應依公允價值表達與揭露，此時查核人員應評估管理階層作成該公允價值之假設，其目的係為了：
 (A)對該假設表示意見
 (B)判斷個別假設間是否相互矛盾

【版權所有，重製必究！】

- (C)評估該假設是否具攸關性及可靠性
(D)評估該假設是否提供公允價值衡量或揭露之合理基礎
- (B) 23 下列有關會計師核閱財務預測之敘述，何者錯誤？
(A)會計師不得出具有保留意見之核閱報。
(B)核閱財務預測之目的，在對企業財務預測是否達成表示意見
(C)會計師出具核閱報後，如實際情況變更，非經受委任重新核閱，無須更新其核閱報。
(D)會計師欲強調某一事項時，得加一說明段敘明
- (D) 24 下列那一項有關內部稽核的敘述錯誤？
(A)內部稽核人員如已對應收帳款執行外部函證程序，則查核人員可藉由評估其查核結果，改變對應收帳款外部函證之查核時間及範圍
(B)使內部稽核之運作更有效果，內部稽核人員應獨立於執行其他職能之各部門
(C)查核人員須執行之查核程序無法因有效之內部稽核而完全被取代
(D)內部稽核人員配置適當，且稽核工作執行充分時，查核人員仍不可藉由內部稽核人員之工作以減少應執行之查核程序
- (B) 25 依我國審計準則公報第二十八號「特殊目的查核報告」之規定，下列何者不屬於特殊目的查核報告？
(A)對現金基礎所編製之財務報表所出具之查核報告
(B)對受查者是否遵循環保法規所出具之查核報告
(C)對依法令或契約約定方式之財務表達所出具之查核報告
(D)對財務報表內特定項目所出具之查核報告

高
上

【版權所有，重製必究！】