

《審計學（包括政府審計）》

試題評析	本年度高考財務審計第一大題總複習有高度類似題型，故學員應不陌生，另第二大題雖為公報背誦題，但必須寫出答案之理由，需綜合運用該公報各條文之觀念，答案始能完整，難度稍高外，相信本班學員在申論題獲得35分，實屬十拿九穩。
考點命中	第一題：《高點·高上審計學講義》第一回，陳友心編撰，第十二章[申論題]第三題，頁248。 《高點·高上審計學講義》第六回，陳友心編撰，第十二章第五節，頁111~113、131。 第二題：《高點·高上審計學講義》第一回，陳友心編撰，考點41，頁89~92。 《高點·高上審計學講義》第二回，陳友心編撰，第六章第七節，頁134~141。

甲、申論題部分：（50分）

一、下列為上市（櫃）公司無保留意見之範例，以作為回答相關問題之參考：

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

查核意見

甲公司民國X2年十二月三十一日及民國X1年十二月三十一日之資產負債表，暨民國X2年一月一日至十二月三十一日及民國X1年一月一日至十二月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，上開財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲公司民國X2年十二月三十一日及民國X1年十二月三十一日之財務狀況，暨民國X2年一月一日至十二月三十一日及民國X1年一月一日至十二月三十一日之財務績效及現金流量。

查核意見之基礎

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

關鍵查核事項

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲公司民國X2年度財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。本會計師決定下列事項為關鍵查核事項：

[依審計準則公報第五十八號之規定，逐一敘明個別關鍵查核事項]

管理階層（與治理單位）對財務報表之責任

管理階層之責任係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製允當表達之財務報表，且維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

於編製財務報表時，管理階層之責任亦包括評估甲公司繼續經營之能力、相關事項之揭露，以及繼續經營會計基礎之採用，除非管理階層意圖清算甲公司或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案。

【版權所有，重製必究！】

甲公司之治理單位（含審計委員會或監察人）負有監督財務報導流程之責任。

會計師查核財務報表之責任

本會計師查核財務報表之目的，係對財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信，並出具查核報告。合理確信係高度確信，惟依照一般公認審計準則執行之查核工作無法保證必能偵出財務報表存有之重大不實表達。不實表達可能導因於舞弊或錯誤。如不實表達之個別金額或彙總數可合理預期將影響財務報表使用者所作之經濟決策，則被認為具有重大性。

本會計師依照一般公認審計準則查核時，運用專業判斷並保持專業上之懷疑。本會計師亦執行下列工作：

1. 辨認並評估財務報表導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險；對所評估之風險設計及執行適當之因應對策；並取得足夠及適切之查核證據以作為查核意見之基礎。因舞弊可能涉及共謀、偽造、故意遺漏、不實聲明或踰越內部控制，故未偵出導因於舞弊之重大不實表達之風險高於導因於錯誤者。

2. 對與查核攸關之內部控制取得必要之瞭解，以設計當時情況下適當之查核程序，惟其目的非對甲公司內部控制之有效性表示意見。

3. 評估管理階層所採用會計政策之適當性，及其所作會計估計與相關揭露之合理性。

4. 依據所取得之查核證據，對管理階層採用繼續經營會計基礎之適當性，以及使甲公司繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。本會計師若認為該等事件或情況存在重大不確定性，則須於查核報告中提醒財務報表使用者注意財務報表之相關揭露，或於該等揭露係屬不適當時修正查核意見。本會計師之結論係以截至查核報告日所取得之查核證據為基礎。惟未來事件或情況可能導致甲公司不再具有繼續經營之能力。

5. 評估財務報表（包括相關附註）之整體表達、結構及內容，以及財務報表是否允當表達相關交易及事件。

本會計師與治理單位溝通之事項，包括所規劃之查核範圍及時間，以及重大查核發現（包括於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失）。

本會計師亦向治理單位提供本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已遵循會計師職業道德規範中有關獨立性之聲明，並與治理單位溝通所有可能被認為會影響會計師獨立性之關係及其他事項（包括相關防護措施）。

本會計師從與治理單位溝通之事項中，決定對甲公司民國X2年度財務報表查核之關鍵查核事項。本會計師於查核報告中敘明該等事項，除非法令不允許公開揭露特定事項，或在極罕見情況下，本會計師決定不於查核報告中溝通特定事項，因可合理預期此溝通所產生之負面影響大於所增進之公眾利益。

××會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

會計師：（簽名及蓋章）

××會計師事務所地址：

中 華 民 國 X 3 年 2 月 2 5 日

請依下列各獨立情況草擬相關之查核報告，每一情況除了所述之情境外，會計師皆已取得足夠適切的證據，支持財務報表是允當表達的。草擬查核報告時，為節省時間，如各「段」之說明文字與無保留意見相同，僅寫出「文字與無保留意見相同」即可，照抄文字將不予計分。（每小題10分，共30分）

(一)會計師對甲公司X2及X1年度財務報表於X3年2月25日出具無保留意見，但後來金融監督管理委員會發現甲公司X2年度高估收入5,000萬元，因而要求甲公司重編財務報表。於是甲公司重編X2年

度財務報表，並在附註十中說明財務報表重編的原因。會計師執行額外查核程序後，認為重編後的財務報表已允當表達，故而於X3年5月20日更新其查核報告。

- (二) 甲公司為非公開發行公司，但仍採用公開發行公司之財務報導架構編製財務報表。由於甲公司連年虧損，且有流動資金不足的情況，會計師認為公司存有繼續經營不確定的情況，惟甲公司的管理階層已依所適用之財務報導架構於財務報表附註十做充分的揭露。此外，會計師也決定不溝通關鍵查核事項。
- (三) 甲公司為上市公司，於X2年度委任現任會計師事務所查核其財務報表。X1年度財務報表係由其他會計師事務所查核，並於X2年3月20日出具無保留意見之查核報告。現任會計師於查核X2年度財務報表時，已取得足夠適切的證據，認為X2年度財務報表是允當表達的。

答：

依題旨擬答如下：

- (一) 會計師查核報告草稿如下：【注意：會計師未變更其意見類型非使用其他事項段】

查核意見段，文字同無保留意見

查核意見之基礎段，文字同無保留意見

關鍵查核事項段，文字同無保留意見

強調事項段

如財務報表附註十所述，甲公司因高估X2年收入5,000萬元，經金融監督管理委員會要求重編X2年財務報表，本會計師經採用必要之查核程序，查核重編報表之調整分錄，依本會計師意見，前述調整分錄尚稱允當，且經適當處理。

管理階層（與治理單位）對財務報表之責任段，文字同無保留意見

會計師查核財務報表之責任段，文字同無保留意見

- (二) 會計師查核報告草稿如下：【注意：甲為非公開發行公司】

查核意見段，文字同無保留意見

查核意見之基礎段，文字同無保留意見

繼續經營有關之重大不確定性段

如財務報表附註十所述，甲公司民國X2年一月一日至十二月三十一日之淨損失為新台幣xxx元，且民國X2年十二月三十一日之流動負債總額超過流動資產總額計新台幣xxx元。該等情況顯示甲集團繼續經營之能力存在重大不確定性。本會計師未因此修正查核意見。

管理階層對財務報表之責任段

管理階層之責任係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製允當表達之財務報表，且維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

於編製財務報表時，管理階層之責任亦包括評估甲公司繼續經營之能力、相關事項之揭露，以及繼續經營會計基礎之採用，除非管理階層意圖清算甲公司或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案。

會計師查核財務報表之責任段，文字同無保留意見

- (三) 會計師查核報告草稿如下：

查核意見段，文字同無保留意見

查核意見之基礎段，文字同無保留意見

關鍵查核事項段，文字同無保留意見

其他事項段

甲公司民國X1年度之財務報表係由其他會計師查核，並於民國X2年3月20日出具無保留意見之查核報告。

管理階層（與治理單位）對財務報表之責任段，文字同無保留意見

會計師查核財務報表之責任段，文字同無保留意見

【版權所有，重製必究！】

二、請依我國審計準則公報第68號「內部控制缺失之溝通」之規定回答下列問題：

- (一)查核人員執行查核工作時，如辨認出一項或多項內部控制缺失，應進一步判斷該等內部控制缺失（個別或與其他之缺失合併考量）是否構成內部控制顯著缺失。請問判斷是否為內部控制顯著缺失所考量的因素為何？（4分）
- (二)管理階層及治理單位先前即已知悉查核人員於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，惟因成本或其他考量而未予以改正。會計師如認為管理階層及治理單位未改正內部控制顯著缺失之理由係屬合理，會計師是否即可不用以書面方式與管理階層及治理單位溝通內部控制顯著缺失？並請說明其理由。（4分）
- (三)查核人員以書面溝通內部控制顯著缺失時，其內容至少應包括那些資訊？（8分）
- (四)查核人員於查核過程中如未辨認出內部控制其他缺失，查核人員是否可以出具敘明其於查核過程中未辨認出內部控制其他缺失之書面溝通？並請說明其理由。（4分）

答：

依題旨擬答如下：

- (一)內部控制缺失是否顯著不僅取決於不實表達是否已實際發生，亦取決於不實表達發生之可能性及其潛在影響。查核人員於判斷內部控制缺失是否顯著時可能考量之事項，例舉如下：
 - 1.該缺失導致財務報表重大不實表達之可能性。
 - 2.相關資產或負債是否易產生損失或舞弊。
 - 3.決定估計金額（例如，公允價值之會計估計）時涉及之主觀程度與複雜程度。
 - 4.受該缺失影響之財務報表金額。
 - 5.受該缺失影響之科目餘額或交易類別中已發生或可能發生之作業量。
 - 6.相關控制對財務報導流程之重要性，例如：
 - (1)一般監督控制（例如，管理階層之監督）。
 - (2)預防及偵出舞弊之控制。
 - (3)重要會計政策之選擇與應用之控制。
 - (4)重大關係人交易之控制。
 - (5)屬非正常營運之重大交易之控制。
 - (6)對期末財務報導流程（例如，非經常發生之日記簿分錄之控制）。
 - 7.所偵出導因於控制缺失之偏差之原因及頻率。
 - 8.缺失間之相互影響。
- (二)是。採行改正行動之成本與效益之評估係屬管理階層及治理單位之責任，未經改正之以往年度顯著缺失，如缺乏合理之解釋，未採行改正行動即構成另一項顯著缺失，而查核人員應就查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，以書面即時與治理單位溝通。換言之，如其未改正行動具合理理由，僅為內部控制其他缺失，由查核人員考量該等缺失導致財務報表不實表達之可能性及其潛在影響專業判斷後，再決定是否與管理階層（或治理單位）溝通。
- (三)查核人員以書面溝通內部控制顯著缺失時，應包括：
 - 1.對該等缺失及其潛在影響之說明。
 - 2.使治理單位及管理階層瞭解溝通緣由之充分資訊。查核人員應特別敘明下列事項：
 - (1)查核之目的係對財務報表表示意見。
 - (2)於查核過程中考量與編製財務報表有關之內部控制，係為設計於當時情況下適當之查核程序，而非對內部控制之有效性表示意見。
 - (3)所溝通事項僅限於查核過程中所辨認且查核人員認為須提醒治理單位注意之缺失。
- (四)查核人員不得出具敘明其於查核過程中未辨認出內部控制其他缺失之書面溝通。主要係為避免造成使用者誤解或誤用，因查核之目的係對財務報表表示意見，對內部控制所設計之查核程序係為有效規劃查核工作，而非對內部控制之有效性表示意見，因此，如會計師以書面敘明未發現內部控制其他缺失，恐讓使用者誤解會計師對內部控制有效性提供消極確信。

【版權所有，重製必究！】

乙、測驗題部分：(50分)

- (B) 1 會計師認為採用繼續經營會計基礎編製財務報表並不適當且執行相關查核後，視財務報表之編製可能出具下列何種查核意見？①不包含繼續經營有關之重大不確定性段之無保留意見 ②包含繼續經營有關之重大不確定性段之無保留意見 ③保留意見 ④否定意見
(A)僅①③ (B)僅①④ (C)僅②③④ (D)①②③④
- (A) 2 會計師不得於下列那個查核報告段落中溝通關鍵查核事項？①保留或否定意見之基礎段 ②繼續經營有關之重大不確定性段 ③強調事項段 ④其他事項段
(A)僅③④ (B)僅①③④ (C)僅②③④ (D)①②③④
- (D) 3 關於導致表示保留意見之事項，下列敘述何者錯誤？
(A)會計師應於保留意見之基礎段敘明該等事項
(B)會計師不應於關鍵查核事項段敘述該等事項
(C)會計師應於保留意見段索引至保留意見之基礎段
(D)會計師不應於關鍵查核事項段索引至保留意見之基礎段
- (B) 4 關於會計師查核上市公司且無法取得足夠及適切之查核證據時所出具之查核報告，若法令並未另有規定，下列何者非為查核報告所必須包括之段落？①強調事項段 ②其他事項段 ③關鍵查核事項段 ④會計師查核財務報表之責任段
(A)僅①② (B)僅①②③ (C)僅②④ (D)①②③④
- (C) 5 會計師出具下列何種意見時，意見基礎段中必須敘明其相信已取得足夠及適切之查核證據以作為表示該項意見之基礎？①無保留意見 ②保留意見 ③否定意見 ④無法表示意見
(A)僅①② (B)僅③④ (C)僅①②③ (D)①②③④
- (D) 6 會計師首次受託查核某公司本期財務報表，對重大之存貨期初餘額之數量與狀況無法獲得足夠及適切證據，但存貨期末餘額經查核係允當表達，則會計師對該公司本期財務報表可能出具下列何種查核意見？
(A)對資產負債表、綜合損益表、股東權益變動表與現金流量表均出具修正式意見
(B)對資產負債表、綜合損益表、股東權益變動表與現金流量表均出具無保留意見
(C)對資產負債表與現金流量表出具無保留意見，對綜合損益表、股東權益變動表出具修正式意見
(D)對資產負債表出具無保留意見，對綜合損益表、股東權益變動表與現金流量表出具修正式意見
- (B) 7 關於溝通關鍵查核事項，下列敘述何者正確？
(A)會計師得決定未有須溝通之關鍵查核事項而於查核報告中省略關鍵查核事項段
(B)會計師於某特定情況下得決定某特定事項雖屬關鍵查核事項但不於查核報告中溝通該特定事項
(C)會計師應依其所判斷之相對重要性順序於關鍵查核事項段中逐一列示個別事項
(D)會計師得藉由溝通關鍵查核事項以輔助財務報表達到允當表達所須作之揭露
- (D) 8 關於會計師採用作為查核證據之專家報告，下列敘述何者錯誤？
(A)會計師須評估專家報告所用資料是否適當
(B)會計師須評估專家報告所用之假設或方法及其應用是否適當
(C)會計師得採用具有專家能力之會計師職員所出具之報告作為專家報告
(D)會計師不宜於查核報告中提及專家報告以免被誤解為分攤責任予專家
- (B) 9 關於查核過程中分析性程序之運用，下列敘述何者錯誤？
(A)必須作為風險評估程序而執行 (B)必須作為進一步查核程序而執行
(C)必須為協助作成整體查核結論而執行 (D)對同一聲明可與細項測試併同執行
- (A) 10 若查核人員決定自母體中選取特定項目作為受測項目，下列何者非屬常被選取之項目？
(A)具母體代表性之項目 (B)高金額或特殊之項目
(C)超過某一金額之全部項目 (D)為取得特定資訊所選取之項目
- (B) 11 查核人員根據所蒐集的查核證據，決定提高最初所規劃的控制風險。如欲維持原規劃之查核風險，查核人員會：
(A)增加重大性水準 (B)降低偵知風險 (C)減少證實程序 (D)增加固有風險
- (B) 12 下列關於查核證據之敘述，何者錯誤？
(A)查核證據之可靠性，亦須考量編製及維護該資訊之相關控制

【版權所有，重製必究！】

- (B)查核人員所取得之大部分查核證據，其性質通常具說服力，而且具結論性
 (C)除非有理由相信所取得之文件紀錄與事實不符，否則查核人員通常會認為所取得之文件紀錄係屬真實
 (D)當查核證據之品質越高，則所需的查核證據數量越少，但取得數量較多的查核證據卻不能彌補證據本身品質不佳的缺陷
- (C) 13 關於管理階層提供予查核人員以確認某些事項或支持其他查核證據之書面聲明，下列敘述何者正確？
 (A)書面聲明之日期應即為查核報告日
 (B)書面聲明應為書函形式，並以會計師為收受者
 (C)應提供書面聲明之管理階層通常為董事長、總經理及會計主管
 (D)查核人員未取得管理階層對其責任之書面聲明屬範圍限制，應視其可能影響廣泛與否出具保留意見或無法表示意見
- (C) 14 關於已辨認出之可能產生重大不實表達風險之訴訟與索賠，下列何者非屬適當之查核程序？
 (A)函詢受查者之外部法律顧問
 (B)要求與受查者之外部法律顧問會面
 (C)查詢管理階層以取得僅截至財務報導結束日之有關證據
 (D)要求管理階層提供書面聲明敘明訴訟與索賠已全部告知查核人員
- (C) 15 關於控制測試，下列敘述何者正確？
 (A)係用以評估控制風險之風險評估程序
 (B)係會計師認為比較有效率之查核程序
 (C)係對預期已有效執行之控制始執行之查核程序
 (D)係用以因應整體財務報表之重大不實表達風險之查核程序
- (B) 16 依據我國審計準則公報第 64 號「查核案件條款之協議」，會計師承接首次受託之查核案件而確定查核先決條件是否已存在時，下列何者屬會計師應執行之程序？
 (A)評估有關會計師職業道德規範（包括獨立性）之遵循
 (B)判斷編製財務報表所適用之財務報導架構是否可接受
 (C)如為受查者更換會計師之情形時主動與前任會計師連繫
 (D)執行與查核歷史性財務資訊之品質管制有關之查核案件承接之程序
- (C) 17 關於重大性與執行重大性，依據我國審計準則公報第 51 號「查核規劃及執行之重大性」，下列敘述何者正確？
 (A)會計師於查核規劃階段應決定者僅係重大性而非執行重大性
 (B)會計師於查核測試階段可能修正者僅係執行重大性而非重大性
 (C)特定交易類別、科目餘額或揭露事項適用之重大性金額及考量因素皆應作成書面紀錄
 (D)重大性適用於財務報表整體，執行重大性則適用於特定交易類別、科目餘額或揭露事項
- (C) 18 關於查核過程中所辨認之不實表達，下列敘述何者正確？
 (A)查核人員應就所有不實表達予以累計以評估其個別金額與彙總數對財務報表之影響
 (B)管理階層拒絕更正查核人員與其溝通之某些或所有不實表達時，查核人員應對財務報表出具修正式意見
 (C)除法令禁止外，查核人員應與管理階層溝通查核過程中所累計之所有不實表達並要求管理階層更正該等不實表達
 (D)收入與費用存有相同金額之重大高估故盈餘完全未受影響時，查核人員得判斷財務報表整體未存在重大不實表達
- (B) 19 某公司財務報表之查核報告日為 X1 年 3 月 17 日，但其與聯屬公司合併財務報表之查核報告日為 X1 年 3 月 28 日，則該公司會計師之查核工作底稿至少需保存至：
 (A) X6 年 3 月 17 日 (B) X6 年 3 月 28 日 (C) X8 年 3 月 17 日 (D) X8 年 3 月 28 日
- (B) 20 下列有關關係人交易之敘述，何者正確？
 (A)關係人交易並未存有較非關係人交易為高之重大不實表達風險
 (B)查核人員須將辨認出之非正常營運之重大關係人交易視為顯著風險
 (C)管理階層須於財務報表中聲明關係人交易之條款係與公平交易之條款相當
 (D)查核人員須對所有與關係人交易有關之控制執行控制測試，並執行證實程序，始能取得足夠及適

切之查核證據

- (B) 21 公有營業及事業機關應將下列何者送審計機關審核？①結算表 ②年度決算表 ③業務報告 ④績效報告
 (A)僅①② (B)僅①②③ (C)僅②③④ (D)僅①③④
- (C) 22 關於財物審計，下列敘述何者錯誤？
 (A)各機關所經管財物之使用年限依財政部公布之固定資產耐用年數表規定
 (B)未達耐用年限之報廢案件須經主管機關核定轉送審計機關審核
 (C)在一定金額以上報廢後不能利用之廢品係由各機關處理後報審計機關查核
 (D)經管債券機關於債券抽籤還本及銷燬時應通知審計機關
- (B) 23 關於會計師對財務報表所出具之無保留結論核閱報告，下列敘述何者錯誤？
 (A)須敘明會計師無法表示查核意見
 (B)須包括結論段與結論之基礎段
 (C)得包括繼續經營有關之重大不確定性段
 (D)得包括強調事項段與其他事項段
- (A) 24 對查核人員於查核財務報表過程中所辨認之內部控制顯著缺失，下列關於查核人員責任之敘述何者正確？
 (A)所有內部控制顯著缺失均須以書面與治理單位溝通
 (B)未辨認出內部控制顯著缺失時不得以書面與治理單位溝通
 (C)僅管理階層及治理單位未知悉之內部控制顯著缺失始須以書面與治理單位溝通
 (D)僅管理階層及治理單位未採行改正行動之內部控制顯著缺失始須以書面與治理單位溝通
- (A) 25 關於委任書，下列敘述何者正確？
 (A)會計師及受查者可決定無須每期重新簽訂委任書
 (B)委任書中所記載之查核案件條款只要經會計師與治理單位達成協議即可
 (C)委任書應由會計師以掛號信函方式提供予受查者，並要求受查者簽章後寄回
 (D)會計師不得同意受查者更改委任書條款以將查核案件更改為核閱案件之要求

高
上

【版權所有，重製必究！】