

《審計學—財務審計、績效審計》

甲、申論題部分：(50分)

一、丙公司是一家生產重型機械的上市公司，由頂尖會計師事務所提供查核服務，頂尖會計師事務所共有八個合夥人，其中何會計師作為丙公司的主辦會計師達十年，非常熟悉該公司的管理和營運。近日，丙公司營運長要求何會計師於現任財務長申請產假期間尋找適當之代理人，何會計師決定推薦他的弟弟擔任此代理人。由於何會計師與丙公司之長期查核簽證關係，公司董事們已和何會計師成為好朋友，他們總是招待何會計師每年一同赴海外度假，因此何會計師已享受多年之海外免費旅遊。

丙公司年度審計費用每年不斷增加，並已於近兩年占頂尖會計師事務所總收入超過40%，審計費用包括評價服務（10%）、理財服務（25%）及查核服務（65%）。

試問：就上述狀況，分析頂尖會計師事務所或何會計師獨立性受到何種因素的影響？並提出頂尖會計師事務所應採行那些措施，以利降低該項影響至可接受程度？請依下列格式回答：（30分）

| 影響因素 | 狀況 | 可採取之措施 |
|------|----|--------|
|------|----|--------|

| | |
|-------------|---|
| 試題評析 | 高考及普考第一題均將會計師職業道德規範列為考點，老師上課強調過影響獨立性因素，只有二種考法，一種為考定義，另一則為實例題判斷，但本題實例題之考點較冷門，要得基本分以上不難，但要得高分者則須對會計師職業道德規範一章下過功夫。 |
| 考點命中 | 類似考點，如《高點審計學題庫班講義》第一回，陳友心編撰，頁21~22、考前猜題第23題。 |

答：

(一)依題所示，以下事項合先敘明：

- 1.丙公司為上市公司，且為頂尖會計師事務所之審計及非審計服務客戶。
- 2.何會計師為丙公司之主辦會計師，所謂主辦會計師，係指有權對所執行之審計案件簽發審計報告之會計師。
- 3.何會計師之弟弟為其近親。所謂近親，包括直系血親、直系姻親及兄弟姐妹。

(二)茲將頂尖事務所或何會計師獨立性受在何種因素影響及可採取之措施，分析如下：

| 影響因素 | 狀況 | 可採取之措施 |
|------|---|--|
| 熟悉度 | 會計師長期持續擔任同一上市（櫃）公司之審計服務案件主辦會計師，可能造成熟悉度之獨立性衝突情況，且熟悉度之影響與上市（櫃）公司財務報表之查核案件尤其相關。本題何會計師擔任丙公司之主辦會計師已長達十年，故可能產生熟悉度因素，影響其獨立性。 | 於事務所之品質管制政策，落實定期輪調機制，主辦會計師應於一定期間（通常不超過七年）後輪調，且至少須間隔一定期間（通常不短於二年）方得回任。 |
| 自我評估 | 丙公司委請何會計師為其尋找合適之財務長代理人，何會計師擬由其弟弟任該職，由於題意未明其弟弟是否亦為事務所之員工，因此，當何會計師之弟弟為事務所內之員工，事務所派遣內部員工，協助審計客戶執行工作，可能產生自我評估之影響。 | (1)所派遣之員工不得涉入客戶之管理決策、代客戶核准或簽署合約書或得任意行使客戶職權等職務。 (2)於派遣期間所執行之職務，不得由該名成員執行任何審計程序。 (3)審計客戶應負責指導或監督其工作。 |

【版權所有，重製必究！】

| 影響因素 | 狀況 | 可採取之措施 |
|-------------|--|--|
| 熟悉度 | 何會計師擬由其弟弟任丙公司財務長代理人，若該公司已採納，將導致審計服務小組成員（何會計師）與審計客戶之董監事、經理人或對審計案件有重大影響職務之人員具親屬關係，可能產生熟悉度對獨立性造成影響。 | 該名成員不應參與此審計案件之執行，應改由其他會計師辦理丙公司之財務報表查核簽證。 |
| 自我利益、熟悉度、脅迫 | 何會計師已多年都接受丙公司招待海外旅遊，可視為收受客戶之禮物餽贈，當不符合下列要件時，將產生左列因素，影響其獨立性： (1)價值並非重大 (2)無任何動機影響其專業決策 (3)無任何意圖獲取屬保密之資訊 | (1)該成員不應再參與此一服務案件之執行。 (2)由事務所指派更高層級專業人員複核該審計服務小組成員所執行之查核工作。 (3)對該審計客戶案件執行案件品質管制複核之程序。 (4)與公司治理單位討論並取得認同。 (5)終止或解除該案件之委任。 |
| 自我利益及自我評估 | 丙公司委請何會計師為其尋找合適之財務長代理人，何會計師擬由其弟弟任該職，如丙公司亦採納，可認為事務所係提供審計客戶董監事、經理人或相當職務之服務。 | 無法採用任何方法消弭其對獨立性之影響或降低至可接受程度，唯有拒絕該審計案件之委任。 |

二、方會計師受託查核丁上市公司X13年度財務報表，丁公司財務年度於X13年12月底結束。下列事項於查核時引發方會計師之關注，因此方會計師要求丁公司出具客戶聲明書。

1. 直至查核報告日，丁公司仍有一訴訟案件進行中，如果公司敗訴，它將被迫中止某商標之使用權，這將導致公司在所有主要市場市占率大幅下滑，嚴重時並將導致公司進入清算程序。根據公司律師的評估只有50%勝訴的機率。丁公司X13年度財務報表中對此訴訟未予揭露，因管理階層不希望造成股東們的關切。
2. 丁公司X13年初透過境外公司轉投資越南，然因持續的政局紛擾致使丁公司之轉投資遭受巨損，該損失雖已獲得越南官方保證將進行合理賠償，惟至查核報告日，丁公司未能提供該損失及賠償之有關資料，而方會計師亦無法對該損失作進一步之查核。

試問：

(一)分別就上述兩個狀況探討方會計師應出具何種查核意見？(8分)

(二)方會計師取得客戶聲明書之目的為何？(8分)

(三)如果丁公司對上述兩狀況拒絕聲明時，方會計師應採取之因應措施為何？(4分)

| | |
|-------------|--|
| 試題評析 | 本題算是查核報告之基本題，配合客戶聲明書傳統重點併考，同學不應錯過本題得分機會。 |
| 考點命中 | 《高點審計學題庫班講義》第二回，陳友心編撰，第42頁、考猜第2、23題。 |

答：

(一)方會計師針對情況1可能出具保留或否定意見之查核報告；針對情況2可能出具保留或無法表示意見之查核報告，茲將理由詳述如下：

| 情況 | 查核報告意見類型 | 理由 |
|----|----------|---|
| 1 | 保留或否定意見 | (1)丁公司未決訴訟之結果，將使公司產生或有損失，且其發生可能性在50%左右，可認為係合理有可能發生(Reasonably possible)，丁公司應依GAAP規定，於財務報表附註揭露此一事項，惟公司並未揭露，此時，方會計師如認為管理階層對財務報表之揭露有所不當，且情節重大者，應出具保留意見之查核報告。 |

| 情況 | 查核報告意見類型 | 理由 |
|----|-----------|---|
| | | (2)然不當揭露之情節，若極為重大，致財務報表無法允當表達公司之財務狀況、經營成果及現金流量時，出具保留意見仍嫌不足者，方會計師應出具否定意見之查核報告。 |
| 2 | 保留或無法表示意見 | (1)公司之轉投資因政局紛擾遭受巨額損失，雖獲賠償保證，但公司未能提供該損失及賠償之有關資料，且方會計師亦無法對該損失作進一步之查核，以獲取足夠及適切之查核證據，方會計若認為此一查核範圍受限情節重大，應出具保留意見之查核報告。 (2)若方會計師認為此一查核範圍受限，致使其無法獲取足夠及適切之查核證據，且情節極為重大，出具保留意見仍嫌不足者，方會計師應出具無法表示意見之查核報告。 |

(二)客戶聲明書係查核財務報表時必要取得之查核證據，惟取得客戶聲明書係用以補充查核程序，但不能取代其他必要之查核程序，且除聲明事項與查核時所發現之事實不符外，查核人員得信賴客戶聲明書。故一般而言，查核人員要求受查者提出客戶聲明書之目的如下：

- 1.提醒受查者應對財務報表之允當表達負責。
- 2.印證已查得之資料。
- 3.表明受查者對於投資、理財等重大事項之意向。
- 4.避免查核人員誤解受查者之口頭聲明。

(三)丁公司拒絕對題目所示情況出具聲明書時，方會計師應採取之因應措施如下：

- 1.如方會計師因與管理階層意見不一致之事項（在本題為會計師要求受查者出具聲明書，受查者拒絕出具），致可能出具無保留意見以外之查核報告時，可考慮與治理溝通，俾澄清事實及問題。
- 2.考量其無法提供相關損失及賠償資料之理由，並提高對於舞弊及非法事項之專業上懷疑。
- 3.受查者對必要事項拒絕聲明時，方會計師應視為查核範圍受限制，出具保留意見或無法表示意見之查核報告。

乙、測驗題部分：(50分)

- D** 1 審計機關欲辦理政府績效審計案件，其在選擇調查項目時，下列那一項因素不是審計機關主要考量的因素？
- (A)審計機關長期監督預算之執行所發現較為重大、異常或共通性之事項
(B)民意機關所交查之案件
(C)經報章雜誌報導，審計機關認為有必要深入查核之事項
(D)行政機關所交查之案件
- B** 2 下列何者通常不是政府審計人員執行計畫審計 (program audit) 的目的？
- (A)確認計畫完成法規所設定目標的程度
(B)確認計畫執行沒有效率的原因
(C)確定計畫執行的效果
(D)確認執行計畫之個體是否遵行相關法規
- A** 3 下列那一項查核程序是查核人員用以查核受查者是否存有未入帳負債的最佳查核程序？
- (A)檢查年度終了日後現金支付的情形
(B)檢查年度終了日前後幾天之發票，以確定其是否已適當入帳
(C)向債權人函證
(D)檢查每月應付帳款餘額與購貨間不尋常的關係
- D** 4 當查核人員使用函證查核應收帳款餘額時，可以滿足下列那一些與應收帳款相關之個別項目聲明？
- (A)存在性、完整性及揭露
(B)存在性、完整性及評價
(C)完整性、評價及所有權
(D)存在性、所有權及截止

【版權所有，重製必究！】

- C 5 張會計師接受 A 公司的委託查核 X1 年度的財務報表，A 公司於 X2 年 2 月 13 日完成 X1 年度財務報表的編製（財務報導結束日為 12 月 31 日），張會計師於 X2 年 2 月 17 日開始外勤工作，董事會核准財務報表日為 X2 年 3 月 20 日，X2 年 3 月 25 日張會計師結束外勤工作，最後於 X2 年 3 月 28 日完成查核報告，在此情況下，客戶聲明書的日期通常是：
- (A) X2 年 2 月 13 日 (B) X2 年 3 月 20 日 (C) X2 年 3 月 25 日 (D) X2 年 3 月 28 日
- B 6 受查者對於關係人交易如未能於財務報表中充分揭露，依審計準則公報第 6 號之規定，會計師應：
- (A) 出具修正式無保留意見 (B) 出具保留意見或否定意見
(C) 出具無法表示意見 (D) 終止委任合約
- C 7 中小企業由於員工人數不多，難以進行有效的職能分工，因此通常藉由下列那一種方式提升其內部控制的效果？
- (A) 聘任獨立的會計師從事記帳工作 (B) 指派每位職員對於每一交易循環負起監督之責
(C) 業主直接參與各項控制作業 (D) 使用資訊科技的協助
- C 8 查核人員一旦確認受查者發生關係人交易時，即應：
- (A) 在查核報告中增加說明段，說明關係人交易的情況
(B) 執行分析性程序，以證實是否有類似的交易未入帳
(C) 了解關係人交易之性質、目的與交易條件
(D) 判定相關之內部控制不予信賴
- B 9 查核人員於了解受查者內部控制後，決定不再執行額外的控制測試，在此情況下，查核人員最可能作出下列那一項結論？
- (A) 內部控制已適當設計，且查核人員擬信賴該內部控制
(B) 進一步降低控制風險所執行之額外控制測試，不符合成本效益
(C) 經由執行額外控制測試並無法支持增加之控制風險
(D) 固有風險的水準超過控制風險的水準
- D 10 當查核人員判斷某些控制程序無效時，因而提高控制風險的水準，則查核人員最可能提高或增加下列那一項因應措施？
- (A) 控制測試的範圍 (B) 可接受偵查風險 (detection risk) 水準
(C) 可接受查核風險 (audit risk) 水準 (D) 預計執行的證實測試
- C 11 當查核人查核範圍受到限制時，其受限情況可能為不重大、重大或非常重大 (pervasiveness)，在查核範圍受到限制的情況下，會計師不可能出具何種查核意見？
- (A) 無保留意見 (B) 保留意見 (C) 否定意見 (D) 無法表示意見
- A 12 下列那一項敘述，最能適當說明會計師專業為何需要頒布及遵守職業道德準則？
- (A) 代表會計師接受對社會大眾的責任，並致力於提升社會大眾對會計師的公信力
(B) 可使會計師產生自我保護的功能，可降低法律責任
(C) 強調會計師對客戶及同業的責任
(D) 維持會計師適當的品質控制
- C 13 下列何種確信服務的報告，係以消極確信的文字表達？
- (A) 財務報表代編報告 (B) 財務報表查核報告
(C) 財務報表核閱報告 (D) 協議程序的確信報告

- D** 14 下列那一項查核程序最不適宜查核或有事項？
 (A)取得包括或有事項之客戶聲明書
 (B)查核法律及其他專業服務費用之內容
 (C)查閱至外勤工作結束日止之董事會及其他重要會議之議事錄
 (D)將財務報表與期後最近之財務報表進行比較分析
- B** 15 順查通常用來測試下列那一項聲明：
 (A)存在或發生 (B)完整性 (C)分類 (D)評價或分攤
- D** 16 客戶的收益認列時點從出貨時點改為發票開立時點，並對財務報表產生重大影響。若查核人員認為此項改變不具適當性，則查核人員應出具何種類型之查核報告？
 (A)無法表示意見 (B)修正式無保留意見 (C)無保留意見 (D)保留意見
- B** 17 當會計師受託執行科目審計時，下列敘述何者正確？
 (A)根據財務報表整體設定重大性
 (B)根據科目金額設定重大性
 (C)查核範圍僅限於該科目，不需要擴大查核與該科目交互相關的其他科目
 (D)遵守簽證準則
- C** 18 有關財務報表審計與作業審計的比較，下列敘述何者錯誤？
 (A)財務報表審計著重過去，作業審計關切未來的績效
 (B)無須限制財務報表審計的報告使用者，但須限制作業審計的報告使用者
 (C)財務報表審計執行控制測試的目的，在於決定內部控制的有效性；作業審計執行控制測試的目的，在於決定內部控制的效率及效果
 (D)內部稽核人員不可執行財務報表審計，但可執行作業審計
- A** 19 為了測試應付帳款餘額是否因截止錯誤而導致高估，查核人員應核對何時的供應商發票及驗收報告？
 (A)年度結束後 (B)年度結束前
 (C)年度結束日 (D)年度結束前後
- B** 20 當查核備抵壞帳時，下列何項查核程序會納入查核計畫中？
 (A)寄發積極式函證 (B)詢問客戶的信用部門主管
 (C)寄發消極式函證 (D)檢查銷貨憑證
- D** 21 下列何者並非資產挪用的機會因子？
 (A)資產的內部控制不適當 (B)某位員工手中持有大量現金
 (C)職能分工或獨立檢查績效未能落實 (D)管理階層與員工處於對立關係
- C** 22 在評估固有風險時，下列敘述何者非首要考量？
 (A)客戶的營業性質 (B)關係企業的存在
 (C)職能分工的落實 (D)資產較易遭挪用

【版權所有，重製必究！】

- B 23 執行交易證實測試時，下列那一種查核證據類型最不常見？
(A)檢查 (B)函證 (C)查詢 (D)重新執行
- C 24 查核人員於查核報告日後，但於財務報表發布日前，始得知客戶於國外的營業場所已被勒令停業。管理階層拒絕於財務報表附註揭露該資訊，會計師應：
(A)在財務報表中增加附註揭露該事項
(B)因客戶給予查核範圍限制，出具無法表示意見
(C)在查核報告中增加說明段揭露該事項，並出具保留意見
(D)修改查核報告日期，增列完成查核該事項之另一日期
- A 25 一位獨立執業的會計師購買受查客戶的股票，並以信託的方式成立未成年子女的教育基金。已交付信託的股票占會計師個人財富淨值的百分比並不重大，但占未成年子女財富淨值的百分比卻是重大。試問會計師對客戶的獨立性是否受損？
(A)是，因為股票屬於會計師之直接財務利益
(B)是，因為股票對會計師未成年子女之財富淨值係屬重大，屬於會計師之間接財務利益
(C)否，因為會計師與客戶之間並無直接財務利益關係
(D)否，因為會計師與客戶之間並無重大間接財務利益關係

【版權所有，重製必究！】