

《審計學》

試題評析	今年考題題目難易適中。問答題共四題：(一) 查核報告 (二) 審計統計抽樣 (三) 獨立性 (四) 特殊目的查核報告。所有題目多為近五年會計師、高普考之考古題，只要掌握答題技巧，可順利取分，獲得 75 分以上。
------	---

一、依我國一般公認審計準則公報第三十三號「財務報表查核報告」之規定，將查核報告書之意見類型分為無保留意見、修正式無保留意見、保留意見、否定意見及無法表示意見。請針對下列獨立的五種情況，說明你將出具查帳報告之類型及理由（假設除了每一獨立情況所述之事件外，你將出具無保留意見）（25 分）

- 由於受查公司已經歷連續多年的虧損，你對於受查公司未來是否有繼續經營的能力存有相當高的疑慮。
- 受查公司在民國九十五年將折舊方法由年數合計法改為直線法，但會計師認為年數合計法比直線法更能反映公司的經濟實質。然而受查公司還是以直線法提列折舊，九十四年度財務報表亦予重編，你認為該項變動具有重大性。
- 受查者因產品瑕疵而被消費者控告，該項訴訟應不至影響其繼續經營假設，但如果法院判決受查者敗訴，將使受查者必須支付重大的賠償。受查者已於財務報告附註中揭露該項訊息。
- 因某種原因，你無法對受查公司之應收帳款實施函證程序，而應收帳款占資產相當大的比重。但是，由於受查公司相關的內部控制非常健全，銷貨及收款皆有詳細的記錄，你已透過其他方式驗證應收帳款的存在性。
- 受查者所投資之一家子公司係由其他會計師查核，該子公司因違反一般公認會計原則，而被出具保留意見。你認為該子公司違反一般公認會計原則對合併財務報表並不具重大性之影響。不過，你還是決定要出具分擔式的查核報告。

請按照下列格式在試卷上回答，否則不予計分：

個案	查核報告之類型	理 由
a		
b		
c		
d		
e		

【擬答】

個案	查核報告之類型	理由
a	修正式無保留意見	會計師無法消除繼續經營假設之疑慮時，但受查者財務報表適當揭露： 1.對資產負債表日後一年內繼續經營能力有重大影響之情況。 2.繼續經營假設存有重大疑慮，可能無法如正常情況進行資產之變現及負債之清償。 3.財務報表並未因繼續經營假設存有重大疑慮，而依清算價值評價及分類。
	保留意見或否定意見	會計師無法消除繼續經營假設之疑慮時，且受查者財務報表未適當揭露(上段之三種情況)
b	保留意見	受查公司在民國 95 年將折舊方法由年數合計法改為直線法，但會計師認為年數合計法比直線法更能反映公司的經濟實質。因此視為財務報表有瑕疵，視該項變動重大或極為重大出具保留意見或否定意見。依題意，會計師認為該項變動具有重大性，故出具保留意見。
c	修正式無保留意見-強調某一事項	受查者因產品瑕疵而被消費者控告，同時該項訴訟應不至影響繼續經營假設，故屬於或有損失。依據財務會計準則第九號「或有事項及期後事項之處理準則」之規定：或有損失於極有可能發生且金額可以合理估計的情況下方須調整；或有損失很有可能發生的情況下僅應揭露。依題意，如果法院判決受查者敗訴，受查者必須支付重大的賠償，故非屬極有可能發生的情況，受查者依財務會計準則，應於財務報表附註揭露。 依題意，受查者已於財務報表附註揭露此一訊息，符合一般公認會計準則，故根據我國審計公報第三十三號之規定：查核範圍未受限制，且財務報表之編製未違反一般公認會計原則時之重大未確定事項，而查核人員欲強調某一重大事項時，應在查核報告意見段之後加一說明段，出具修正式無保留意見。
d	標準式無保留意見	雖然無法對受查公司之應收帳款實施函證程序，而應收帳款占資產相當大的比重。但由於受查公司相關的內部控制非常健全，銷貨及收款皆有詳細的紀錄，已透過其他方式驗證應收帳款的存在性，亦即會計師已採用其他替代查核程序獲得滿意的證據。故不視為查核範圍受限制，亦

個案	查核報告之類型	理由
		無違反一般公認會計準則之情事，而出具標準式無保留意見。
e	修正式無保留意見 - 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	依題意，受查者所投資的一家子公司係由其他會計師查核，該公司因違反一般公認會計準則，而被出具保留意見。但是我們認為違反一般公認會計準則對於合併財務報表沒有重大的影響，且欲出具 <u>分擔式</u> 的查核報告。 依我國審計公報第十五號之規定：主查會計師係指受查者財務報表之查核工作，分別由不同的會計師執行(不包括聯合出具查核報告之共同執行查核工作)，其中負責對財務報表整體出具查核報告之會計師。依本題題意，我們應為主查會計師。 根據我國審計公報第三十三號之規定：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應出具修正式無保留意見，修改前言段以及意見段。

二、請回答下列有關審計統計抽樣相關的問題：(25 分)

- (一)在證實測試時，查核人員有時會使用分層抽樣的方式選取樣本，其理由為何？
- (二)在使用統計抽樣進行審計時，選取樣本的方法有系統抽樣(systematic sampling)及亂數號碼隨機抽樣(random number sampling)兩種。請問影響你選擇使用那一種選樣方式的原因為何？
- (三)查核人員有時會將樣本單位(sample unit)抽出後再放回母體，再進行一個樣本單位的選取。選取樣本時，是否要抽出再放回的考量因素為何？請說明其理由。
- (四)由於內部控制的缺失，在盤點期末存貨的過程中，發現許多存貨明細帳實際金額皆有高估的情況，而高估的金額似乎是隨機的。在可使用的統計抽樣方法中：PPS、單位平均估計法、差額估計法及比率估計法，你建議使用那一種方法最適當，其理由為何？

【擬答】

(一)分層是將母體劃分成相對同質的小群(稱為層(Strata))之技術。然後這些層次分別抽樣；樣本結果可以分別評估或合併評估，以便估計整個母體之特性。

例如在選取應收帳款之帳戶函證時，查核人員必須將母體分層且測試如下表所示：

層次	層次之組成	使用之選取方法	所需函證類別
1	\$10,000 及以上之所有帳戶	100%函證	積極式(肯定式)
2	批發商的應收帳款(\$10,000 以下)，所有尾數編號為 0 者	系統選取	積極式
3	所有其他帳戶(\$10,000 以下)，按隨機次序排列	隨機數表選取	消極式(否定式)

該法作用為：

- 1.查核項目之價值特別高或特別低，或具有其他不尋常之特性時，如將之劃分為獨立之母體，則每個母體就變得更具同質性(Homogeneous)，從同質性較高之母體中抽取具有代表性的樣本較為容易。
- 2.通常對個別的層次分別評估所需的查核項目，比評估整個母體之項目為少。
- 3.提高抽樣程序的效率。
- 4.可對不同層次使用不同的查核程序。
- 5.減少母體中變異的影響。

因為分層抽樣具有上述作用，故證實測試時，查核人員有時會使用分層抽樣的方式選取樣本。

(二)

抽樣方法	系統抽樣	亂數號碼隨機抽樣
定義	系統選取係指查核人員利用一個或數個隨機起點，於母體中每隔 N 個選取樣本的技術。 該法的優點是無論母體是否預先連續編號(Prenumbered)皆可運用，若當母體未曾編號，查核人員僅需計算抽樣區間，可以利用直尺衡量間距以選取樣本。 若母體是按隨機次序排定時，系統選取可產生隨機樣本。該法缺點是當母體不是隨機次序排定時，即若母體的特性與系統選取的特性相同時，則一定會產生高度偏差的樣本，為防止抽取高度偏差性樣本，查核人員可能於選取過程中，使用多個隨機起點。	隨機選取法是指當查核人員確定被抽樣的母體代表真實的母體後， <u>母體中各樣本被選取機會均等之選樣程序</u> 。適用條件是母體中各項目應先連續編號。
決定因素	如上述，依題意回答如下： 無論母體是否預先連續編號(Prenumbered)皆可運用 應先連續編號	

(三)若使用隨機數表產生兩個相同的號碼時，查核人員可採取：

- 1.不放回抽樣(Sampling Without Replacement)

代表一個項目一旦被選取，即不再放回母體合格項目中，故不會被第二次選取。

2.放回抽樣(Sampling With Replacement)：

表示一個項目被選取後，立刻被放回母體合格項目中，因而可能被第二次選取。

不放回抽樣與放回抽樣，其樣本量都可使用統計公式計算，惟不放回抽樣較有效率，因為它僅需較小樣本，為查核人員採用者較多。

(四)

抽樣方法	理由
單位平均估計法	本題在盤點期末存貨的過程中，發現許多存貨明細帳實際金額皆有高估的情況，不符機率與金額大小成比例法之需少發生錯誤要件。同時，高估的金額似乎是隨機的，故可採單位平均估計法。

三、超然獨立是簽證服務的基石，會計師之職業道德準則要求會計師不僅要維持「實質上」的獨立，在「形式上」亦應超然獨立。請回答下列相關問題：(25 分)

(一)何謂「實質上」之獨立，及「形式上」之獨立？

(二)會計師維持「形式上」獨立的原因為何？

(三)請判斷下列情況，會計師是否違反超然獨立，並說明其理由：

1. 會計師同時提供查核服務及協助編製資產減損之鑑定報告。

2. 受查公司積欠會計師一筆去年的查帳公費，受查公司已簽發乙張一年後到期，由銀行保證之附息票據，如果會計師接受這張票據，是否影響其超然獨立性？

【擬答】

(一)查核人員只有在超然獨立之情形下，對受查者財務報表之允當性提出查核報告時，才具有意義。因此，一般公認審計準則指出，『執行查核工作及撰寫報告時，應保持嚴謹公正之態度及超然獨立之精神。』「超然獨立」可以是會計師專業存在之最重要因素。

超然獨立係指會計師執行業務時，不得因任何利害關係，影響其誠實公正之立場。超然獨立性必須同時具「實質上」超然獨立性與「形式上」超然獨立性。其中：

1.實質上超然獨立性

會計師對於查核案件，本身在精神上，應保持客觀及公正之立場。

2.形式上超然獨立性

在第三者眼光中，會計師不得與客戶間具有任何財務利益及特殊身份之關係。

(二)若查核人員持有受查者之股票或擔任受查者之董事，則其在執行查核任務時，可能會有潛在偏差之發生。因此，會計師應儘量避免與受查者發生，令理性的外界人士懷疑其超然獨立之關係。然而，僅是會計師自認為超然獨立仍然不夠(精神上)，同時，查核人員也要讓理性的報表使用者不懷疑，查核人員超然獨立之態度(即形式上)。

同時，財務報表之查核或核閱係提供廣泛潛在之報表使用者高度或中度但非絕對之確信，會計師除維持實質上之獨立性外，其形式上之獨立更顯重要。因此，審計服務小組成員、其他共同執業會計師、事務所及事務所關係企業須對審計客戶維持獨立性。

(三)

1.依職業道德規範公報第十號之規定：評價服務包括設定基本假設、應用方法及技術，以計算部分資產負債項目或企業整體之價值。協助編製資產減損之鑑定報告係屬提供非審計業務-評價服務。事務所或事務所關係企業為其審計客戶提供評價服務，且此項評價之結果將形成財務報表之一部分時，則可能產生自我評估之影響，違反超然獨立性。依該公報分為下列二情況：

評價之結果對財務報表之影響重大，且該項評估具高度主觀性時	違反超然獨立性 應拒絕提供評價服務或審計服務之其中一項
評價結果對財務報表之影響並不重大，或不具高度主觀性時	所產生之自我評估之影響（違反超然獨立性的狀況），可採用下列措施，使其降低至可接受程度： (1)採用獨立於審計服務小組以外之專業人員，覆核該服務之結果。 (2)確認審計客戶了解此項評估之基本假設及所採用之方法，並取得客戶同意將該項結果使用於財務報表上。 (3)執行評估工作之人員不應為審計服務小組成員。

2.經參酌美國職業道德規範之規則 101(Rule101)與道德裁決(ethical rulings)，當上期結欠之審計公費，未能在次期報告簽發前收受，以致積欠審計公費長達一年以上者，將被視作會計師貸借資金予受查公司。且如本題所述，受查者已簽發乙張一年後到期，且由銀行保證之附息票據，已有會計師自受查者取得直接財務利益情事存在，自然損及會計師的超然獨立。

四、請根據我國一般公認審計準則公報第二十八號「特殊目的查核報告」之規定，說明在何種情況下所提出之報告應被稱為特殊目的查核報告。(25分)

【擬答】

依我國審計準則公報二十八號「特殊目的查核報告」之查核類型如下：

(一)依據其他綜合會計基礎所編製之財務報表

(二)財務報表內之特定項目

(三)法令規定或契約約定條款之遵循

(四)依法令或契約約定之財務表達

(五)按特定形式表達之財務資訊

(六)簡明財務報表

其中

1.依據其他綜合會計基礎所編製之財務報表。

所謂其他綜合會計基礎，係指具有明確規則，且普遍使用之基礎，如：

(1)現金基礎

(2)課稅基礎

(3)依政府法令規定所採用之基礎

2.財務報表內之特定項目

會計師可能受託對財務報表內特定項目如存貨、權利金或員工獎金等表示意見。會計師於受託時，得單獨對特定項目進行查核，亦得於查核整體財務報表時，另對特定項目為之。

3.法令規定或契約約定條款之遵循

會計師受託查核財務報表時，可能同時被要求對受查者是否遵循法令規定或契約約定之某些條款出具報告。此種法令規定或契約約定通常要求受查者遵守某些事項，如既定財務比率之維持及股利發放之限制等。

4.依法令或契約約定之財務表達

會計師可能對特殊目的財務報表之編製，是否符合法令規定或契約約定出具查核報告。此類報表之使用者通常僅限於政府機關、契約當事人或其他特定單位。

5.按特定形式表達之財務資訊

係指財務資訊依受查者要求之既定格式或表格編製或撰寫。

6.簡明財務報表

受查者可依據已查核之財務報表編製簡明財務報表。會計師如未就受查核之財務報表表示意見，則不得對該簡明財務報表出具查核報告。