

## 94 年專門職業及技術人員高等考試

等 別：高等考試  
 類 科：會計師  
 科 目：審計學（包括審計準則公報與職業道德規範）

甲.申論題部分：

一.台北企業公司是一個上市公司，會計師查核台北企業公司 93 年度財務報表時發現一些待調整事項，但是管理階層很強勢，認為當公司結帳之後即不願調整。會計師初步規劃之重大性水準為 \$100,000,000，約為估計稅前淨利的 5%，而帳列調整前稅前淨利為 \$1,652,867,000。

待調整項目：

1. 期後有關銷貨及應收帳款之銷退通知單金額 \$23,529,000，貨則早於年底前收到入帳。
2. 存貨截止測試指出，有 \$22,357,000 的存貨是在 93 年 12 月 30 日收到，但是卻是列帳為 94 年度之進貨及應付帳款。這些存貨包含在 93 年的期末存貨。
3. 存貨截止測試也發現一些列帳在 93 年度的銷貨，是在 94 年初才運出，這些商品列在 93 年的期末存貨，但暫放在待出貨區，這些商品的金額為 \$36,022,000。
4. 公司在 93 年底簽發一些支票支付應付帳款，但一直到 94 年 1 月 15 日才寄出，支票金額為 \$48,336,000。93 年 12 月 31 日帳上之現金為 \$2,356,553,000，應付帳款為 \$2,666,290,000。
5. 公司未建立存貨跌價損失準備。查核人員認為適當的準備金額為 \$20,000,000 到 \$40,000,000 之間。
6. 查核人員認為備抵壞帳低估 \$25,000,000 到 \$50,000,000 之間。

請回答以下問題：

- (一)請做必要的調整分錄以使台北企業公司之財務報表能允當表達。
- (二)敘述會計師因管理階層認為不重大而不調整所可能應負的責任，與會計師面對此道德困境應有的道德判斷。

【擬答】：

(一)調整分錄：

1. 銷貨退回及折讓	23,529,000	
└ 應收帳款		23,529,000
2. 進貨	22,357,000	
└ 應付帳款		22,357,000
3. 銷貨收入	36,022,000	
└ 應收帳款		36,022,000
4. 銀行存款	48,336,000	
└ 應付帳款		48,336,000
5. 存貨跌價損失	40,000,000	
└ 備抵存貨跌價損失		40,000,000
6. 呆帳	50,000,000	
└ 備抵呆帳		50,000,000

⇒20,000,000  
 ⇒25,000,000

- (二) 1. 對於會計師執行查核工作所發現之錯誤（已知錯誤），若管理當局因其不重大而不更正（已知未更正之錯誤），本則會計師於次期執行財務報表查核工作時，應注意對未來財務報表之影響；對本期財務報表未有重大影響之本期可能錯誤，若可能會影響次期財務報表時，查核人員應將該錯誤與次期發生之可能錯誤合併考慮。財務報表存有重大錯誤之風險如超過可接受上限，則彙總錯誤時，應將該本期可能錯誤計入。
2. 可能錯誤之彙總數雖未接近重大性標準時，查核人員仍應注意對未來財務報表之可能影響，例如：繼任會計師詢問時應於取得受查者同意後充分告知，或次期執行查核工作執行時合併考量，若會計師獲有充分查核證據，顯示可能錯誤之彙總數對財務報表造成重大錯誤，應要求管理階層改採適當之會計準則、調整金額或更正揭露等，若受查者不願更正時，會計師應依其專業準則而出具保留或否定意見之查核報告。

## 志聖 CPA 歷屆試題

二、王會計師負責台中企業公司的查核工作，台中企業公司過去幾年成長與獲利驚人，而主要原因是由於負責人與其經理人出色的領導。王會計師一直很滿意與這家公司之間的互動關係，並已經做了許多有建設性、幫助公司成長的建議而感到自豪。

在審計的前一兩年，台中企業公司的內部控制不良，會計部門人員的訓練與能力也不足，因此進行審計工作時，往往必須蒐集大量的查核證據，並作許多調整分錄。然而由於王會計師持續的指導、督促，台中企業公司的內部控制逐漸的有了改進，也僱用了適任的會計人員，因此現在幾乎不需作查核調整，查核證據的蒐集也逐漸減少。由於查核工作的執行相對的變容易了，且與台中企業公司的合作、互動關係也已建立，所以王會計師不再需要像以往一樣花費那麼多的時間進行查核工作。

到了今年，王會計師決定要把執行查核工作的時間維持在與過去相同的水準。負責這項工作的林經理對台中企業公司雖並不熟悉，但能力很強，工作又有效率。由於台中企業公司最近因合併而新增了一個部門，可能會增加查核的時間，而林經理工作的效率，則可能剛好可彌補這件事的影響，讓查核時間不致因而增加。

在期中時，由於僱用了數個新的助理，且為了將存貨與其他會計紀錄電腦化而對會計系統做了改變，再加上公司換了會計人員，以及在測試會計系統時發現了更多的錯誤，使得進行期中控制測試的時間比原來預期的還要多了不少。然而王會計師和林經理卻對預估時間的不足毫不在意，因為他們認為這些差異在期末可以很輕易的就補回來了。

到了期末，林經理又將查核存貨的工作指派給另一個同樣沒有查核經驗，但能力強、工作有效率的助理。雖然今年存貨的總值增加，但這個助理以去年的錯誤很少為由，降低了今年存貨抽樣的大小。他在抽樣的過程中發現有幾筆存貨因價格和報廢處理有誤而高估存貨，但這些抽樣所發現的錯誤總合並不重大。最後他只花了比往年少 25 % 的時間就完成了測試工作。而整個查核工作不但如期完成，所花費的時間甚至比往年還少。只有做了幾個調整分錄，且其中只有兩筆是重大的。王會計師對這樣的查核結果非常的滿意，甚至還特別寫了一封信去稱讚林經理以及那個查核存貨的助理。

6 個月後，王會計師接到了台中企業公司打來的電話，告知他台中企業公司發生了嚴重的財務問題。後續的調查顯示存貨明顯的被高估了，而這種錯誤的發生是由於將過時的商品計入存貨中（尤其是在新部門中最嚴重）、價格也因使用新電腦系統而計算錯誤，以及將不存在的存貨計入期末存貨等原因所造成。而這是因為新上任的經理希望藉由刻意高估存貨可以彌補過去一年銷售量的減少。

且列出此項查核工作未依照審計準則的 6 項主要缺失。（寫多於 6 項者以前 6 項為準）

【擬答】：

(一)「查核工作之執行及報告之撰寫，應由具備專門學識及經驗，並經適當專業訓練者擔任。」本題中，會計師事務所之林經理又將查核存貨的工作指派給另一個同樣沒有查核經驗，但能力強、工作有效率的助理，已明顯違反一般公認審計準則之規定。

(二)審計準則公報第三十七號對受查者事業之瞭解內，即規定：「查核人員執行財務報表之查核，對受查者事業應具適當之瞭解，目的以辨識對財務報表、查核工作及查核報告可能具重大影響之事件、交易及其處理方法。」本題中，王會計師決定要把執行查核工作的時間維持在與過去相同的水準，負責這項工作的林經理對台中企業公司雖並不熟悉，但能力很強，工作又有效率。林經理對受查事業不熟悉卻執行其審計工作，已明顯違反一般公認審計準則。

(三)審計準則公報規定：

1. 審查人員所評估之固有風險與控制風險愈低，則可接受之偵查風險愈高。但查核人員不得因將固有風險或控制風險上限設定在較低水準，而不執行證實測試。
2. 與財務報導有關之風險，包括對受查者財務資料之紀錄、處理、彙總及報導可能產生不利影響之內部或外部情事。上述情事一旦發生，將使實際財務資料與財務報表所隱含之聲明不相一致。風險可能因下列情事而產生或改變：
  - (1) 經營環境之改變。
  - (2) 新會計準則之發布。
  - (3) 新技術之開發及採用。
  - (4) 任用新人。
  - (5) 資訊系統之設置或修訂。
  - (6) 業務快速成長。
  - (7) 設置新生產線、推出新產品或開拓新業務。
  - (8) 受查者改組。
  - (9) 新設國外營運機構。
3. 當可接受之偵查風險水準降低時，證實測試所須提供之確信程度應相對提高，因此查核人員至少須採行下列程序之一：

## 志聖 CPA 歷屆試題

(1) 改變證實測試之性質，採用更有效之查核程序。例如對受查者外部獨立第三者直接進行測試，以取代對受查者內部人員或文件之測試。

(2) 改變證實測試之時間，於更接近資產負責表日執行測試。

(3) 擴大證實測試之範圍，增加某項查核程序之樣本。

本例中述及：「由於台中企業公司最近因合併而新增了一個部門，可能會增加查核的時間，而林經理工作的效率，則可能剛好可彌補這件事的影響，讓查核時間不致因而增加。」且以「去年的錯誤很少為由，降低了今年存貨抽樣的大小。」已明顯違反審計準則之規定。

(四) 審計準則公報第九號規定：「查核人員觀察受查者存貨之盤點乃必要之證實測試」，且規定：「查核人員應親赴存貨存放處所觀察存貨盤點，並視實際情況加以抽點。」本例中林經理之助理並未依規定執行觀察存貨盤點，已明顯有違審計準則。

(五) 審計準則公報第二十四號規定：「若會計師獲有充分查核證據，顯示可能錯誤之彙總數對財務報表造成重大錯誤，應要求管理階層改採適當之會計準則、調整金額或更正揭露等，否則應出具保留或否定意見之查核報告。」本題中查核人員執行查核工作後做了幾個調整分錄，且其中只有兩筆是重大的。王會計師對這樣的查核結果非常的滿意，甚至還特別寫了一封信去稱讚林經理以及那個查核存貨的助理（可判斷應無保留意見），故有違審計準則。

(六) 審計準則公報 31 號規定：查核人員應具備足夠之一般性電腦資訊系統知識，以規劃、督導及複核查核工作。又規定：電腦資訊系統出現新技術時，受查者常用以建立更形複雜之電腦系統，包括微電腦與大型主機連線、分散式資料庫、終端使用者分散處理資料與業務管理系統直接將資料轉入會計系統等。此類系統將增加整體電腦資訊系統環境與個別應用系統之複雜度，因此查核人員須進一步考量所增加之風險。

本題中並未提及林經理及其助理是否具備足夠的電腦化資訊系統知識，亦未提及 S 中公司使用新系統所增加的風險，故已明顯違反審計準則。

三、茲有 5,600 份付款憑單，擬從中選取 140 份非分層樣本，所有憑單已按序編成 1 ~ 5,600 號，記載於每張 40 行之計算紙帶上。請列述 4 種選取隨機樣本之不同技術。

【擬答】：

(一) 隨機數值表：因本題中母體已順序編號，故可用「亂數表」，決定其一起始點而抽樣。

(二) 隨機數值產生器：用電腦產生隨機數值，並與母體（1 ~ 5,600）之數值產生對應。

(三) 系統選樣法：查核人員先計算選樣間隔（ $\frac{5,600}{140} = 40$ ），首一間隔（1 ~ 40）內設一隨機起點（例

如選 13），爾後依序抽樣。

(四) 區段選取法：將 5600 個樣本依期間劃分為不同之區段，依不同之區段別加以抽樣。

四、編制查核工作底稿是查核人員執行查核工作時不可或缺的部分。

(一) 試討論查核工作底稿與我國一般公認審計準則總綱中 4 條外勤準則之關係。

(二) 試問查核人員在判斷查核任務中工作底稿的類型和內容時，受到何種因素的影響？

【擬答】：

(一) 審計工作底稿與外勤準則之關係：

外 勤 準 則	工 作 底 稿 內 容
1. 查核工作應妥為規劃，其有助理人員者，須善加督導。	1. 擬定審計計畫、訂立查核程式及複核工作底稿。
2. 對於受查者內部控制制度應作充分之瞭解，藉以規劃查核工作，決定抽查之性質、時間及範圍。	2. 內部控制問卷、書面說明或流程圖以及控制測試，並於審計計畫中評估風險以決定查核程序及抽查範圍，應於工作底稿內為適當之說明。
3. 運用檢查、觀察、函證、分析實施及比較等方法，以獲得足夠及適切之資料，俾對所查核財務報表表示意見時有合理之依據。	3. 各種測試之執行方式，例如：截止測試、存貨觀察盤點、銀行存款及借款的函證、分析性複核等，所蒐集之證據應紀錄於工作底稿中。
4. 承辦查核案件應設置工作底稿。	4. 係我國一般公認審計準則與美國 GAAS 不同之處，我國明確指明執行查核案件須設置工作底稿。

（詳參本班講義 P 6 - 3）

(二) 查核人員在判斷查核任務中工作底稿的類型和內容時，受到下列因素影響：

## 志聖 CPA 歷屆試題

1. 資料類型：可區分為永久性檔案與當期檔案。
2. 以前年度之查核經驗。
3. 是否可提供執行額外專業服務。

### 乙.測驗題部分：( 50 分)

- (A) 1. 查核人員獲取查核證據的方法有：  
(A)函證 (B)文書憑證 (C)委託人聲明書 (D)會計紀錄
- (C) 2. 電腦資訊系統的一般控制通常包括：  
(A)輸入控制 (B)處理控制 (C)組織及管理控制 (D)輸出控制
- (A) 3. 順查 ( T r a c i n g ) 通常用於查核：  
(A)完整性的聲明 (B)存在或發生的聲明  
(C)評價或分配的聲明 (D)表達和揭露的聲明
- (D) 4. 會計師承辦下列何種案件得不備工作底稿？  
(A)財務報表審計 (B)稅務簽證 (C)財務報表核閱 (D)顧問諮詢
- (B) 5. 我國與美國標準式查核報告最主要的不同是：  
(A)段落數 (B)簽發報告者  
(C)查核報告目的規定 (D)報告收受者的規定
- (A) 6. 下列敘述何者為真？  
(A)查核人員於規劃查核工作時，僅須瞭解內部控制是否執行，無須判斷執行是否有效  
(B)控制是否執行與其執行是否有效二者是相同的  
(C)職能分工是影響控制環境的一個因素  
(D)組織結構是控制活動的一種
- (B) 7. 查核報告日通常是指下列那一個日期？  
(A)報告交付日 (B)外勤工作完成日  
(C)審計委任書簽約日 (D)收取審計公費尾款日
- (A) 8. 電腦資訊系統環境下，那些項目是不會改變的？  
(A)查核工作之目的與範圍 (B)查核程序  
(C)查核方法 (D)查核時點
- (A) 9. 電腦審計的查核時機 ( W h e n ) 究採持續審計 ( c o n t i n u o u s a u d i t ) 或定期審計 ( p e r i o d i c a u d i t ) 主要決定於：  
(A)系統的複雜程度 (B)查核人員的電腦專業程度  
(C)審計公費的多少 (D)內部控制的優劣
- (D) 10. 下列何帳戶與採購付款循環無關？  
(A)進貨退出 (B)進貨折讓 (C)預付貨款 (D)在製品
- (C) 11. 協議程序執行報告通常不包括？  
(A)委任的目的 (B)所執行的協議程序  
(C)會計師的意見 (D)會計師所發現的事實
- (D) 12. 勁永公司財務舞弊案最主要的手法是將銷貨退回故意誤為進貨，此法將使財務報表：  
(A)虛減負債 (B)虛減費用 (C)虛減股東權益 (D)虛增營收及存貨
- (B) 13. 下列何項會計師服務報告係以消極確信的文字表達？  
(A)財務報表查核 (B)財務報表核閱 (C)協議程序的執行 (D)專案審查
- (C) 14. 查核報告通常可以不包括：  
(A)會計師事務所的名稱 (B)會計師事務所的地址  
(C)會計師事務所的 E - m a i l (D)會計師的簽章
- (D) 15. 下列敘述何者為真？  
(A)重大性標準之金額與查核風險水準存有正向關係  
(B)重大性判斷僅須考慮金額的大小  
(C)查核人員規劃查核工作與評估查核結果時，應採相同的重大性標準  
(D)同一企業同一期間不同報表之重大性標準可能不同，查核人員於規劃查核工作時所考量的重大性標準，通常以各報表重大性標準之金額最低者為準
- (B) 16. 查核人員要求受查者提出客戶聲明書的目的在：

## 志聖 CPA 歷屆試題

- (A) 取代已取得的資料  
(B) 提醒受查者應對財務報表之允當表達負責  
(C) 規避查核人員的責任  
(D) 表明查核人員對投資、理財等重大事項的認定
- (C) 17. 會計師應就治理事項與受查者治理單位溝通，溝通事項通常不包括：  
(A) 會計師可能出具無保留意見以外之查核報告者，其類型及內容  
(B) 查核之方式及範圍  
(C) 與管理階層意見一致之事項  
(D) 其他於審計委任書中約定的事項
- (B) 18. 美國會計學會 (AAA) 對審計的定義是：「審計是一套有系統的過程，目的在對受查者管理階層就經濟活動和事件之聲明，客觀取得相關證據並加以評估，以比較管理階層之聲明與公認標準是否相符，並出具評估結果報告給相關使用者。」在政府審計，此套公認標準包括：  
(A) 所得稅法  
(B) 會計法  
(C) 商業會計處理準則  
(D) 證券交易法
- (C) 19. 我國審計準則公報一般公認審計準則總綱報告準則中規定，下列何項應採暗示原則？  
(A) 是否符合一般公認會計原則  
(B) 是否允當表達  
(C) 會計原則是否前後期一致  
(D) 財務報表範圍
- (D) 20. 下列何者不是查核工作底稿的主要功用？  
(A) 協助查核人員有效執行查核工作  
(B) 證實查核工作已依照一般公認審計準則實施適當之查核程序  
(C) 作為做成查核報告表示意見之依據  
(D) 作為向委任人收取費用的依據
- (C) 21. 擬定查核品質管制之政策與程序時，應考慮的要素有：  
(A) 所需審計時間  
(B) 審計意見類型  
(C) 查核人員的品德  
(D) 審計公費
- (C) 22. 依據職業道德規範公報第 6 號接任其他會計師查核案件第 7 條之規定，後任會計師應於何時向前任會計師徵詢意見？  
(A) 接任其他會計師查核案件後  
(B) 接任其他會計師查核案件時  
(C) 接任其他會計師查核案件前  
(D) 視情況而定
- (B) 23. 統計抽樣與非統計抽樣的比較，下列何者為真？  
(A) 統計抽樣較好  
(B) 統計抽樣與非統計抽樣均存有抽樣風險  
(C) 統計抽樣在評估查核結果時不需專業判斷  
(D) 非統計抽樣無法提供足夠與適切的查核證據
- (A) 24. 非抽樣風險通常可藉由下列何者降至可接受之水準？  
(A) 適當的規劃、督導及複核  
(B) 增加樣本量  
(C) 用統計方法決定樣本量  
(D) 減少樣本量
- (A) 25. 下列何者係屬控制測試的抽樣方法？  
(A) 顯現抽樣  
(B) 傳統變量抽樣  
(C) 機率與大小成比例抽樣  
(D) 比率估計抽樣