



第七章 審計工作之開始與完成

*屬附錄範圍題目

選擇題解答

- 1.(A)，與前任會計師連繫，應於承接新客戶時進行，不宜延遲至查核階段再與前任會計師進行連繫，故選(A)。(B)(C)(D)均屬針對首次查核案件應執行之查核程序。
- 2.(C)，期初餘額所適用之會計政策未依適用之財務報導架構於本期一致適用，涉及違反所適用之財務報導架構，將導致本期財務報表無法允當表達，會計師應表示保留意見或否定意見，故選(C)。
- 3.(C)，繼續查核時，可以修正對上期報表已簽發之查核意見，但必須視本期對上期報表之處理情形而定，故(C)不適當。
- 4.(B)，上期報表已作修正重編，該項重大不實表達不再存在，不會影響本期報表之表達，繼任會計師應對本期報表表示無保留意見，但應增列其他事項段說明列上期報表係由其他會計師查核之情形，故選(B)。若繼任會計師無法確認期初餘額之正確性，宜出具保留意見或無法表示意見之查核報告，故不選(A)。若上期報表仍存有重大不實表達尚未更正，且對本期報表有重大影響，繼任會計師宜出具保留意見或否定意見之查核報告，故不選(C)(D)。
- 5.(D)，通常查核人員依下列順序執行財務報表查核：(1)執行風險評估程序〔第①項〕，以辨認及評估財務報表之重大不實表達風險。(2)決定是否擬信賴受查者內部控制之執行有效性。(3)若擬信賴受查者內部控制，執行控制測試〔第②項〕，以取得支持信賴受查者內部控制之查核證據。(4)執行證實程序〔例如③④〕，以取得足夠適切之查核證據，作為表示查核意見之基礎。(5)出具查核報告，以對財務報表表示查核意見。由上可知：完成審計工作階段所執行之查核程序，包括①③④，故應選(D)。
- 6.(B)，依審計準則 560 號「期後事項」，查核報告日不得早於「查核人員取得足夠及適切查核證據，並據以表示查核意見之日期」。「足夠及適切之查核證據」包括：有權通過財務報表者確認財務報表（包含相關附註）均已編製並聲明對財務報表負有責任。因此，查核報告日不得早於財務報表核准日，故(B)不正確。依審計準則 560 號「期後事項」，查核人員應執行適當之查核程序〔例如(C)〕，以對「財務報導期間結束日後至查核報告日間所發生須於財務報表中調整或揭露之事項，是否均已辨認」取得足夠及適切之查核證據，故(C)正確。查核人員於查核報告日前已取得足夠及適切查核證據並據以表示查核意見，因此查核人員於查核報告日後，並無對財務報表執行任何查核程序之義務，故(A)正確。查核人員於於財務報表發布後始獲悉某事實，而該事實若於查核報告日即獲悉，可能導致會計師修改查核報告時，查核人員應：①就該等事項與管理階層討論，②決定財務報表是否須作修改，故(D)正確。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- 7.(C)，受查者管理階層已就期後事項修改財務報表，查核人員於 X4 年 3 月 10 日就該修改事項執行必要之查核程序，並延伸期後事項之查核程序至更新之查核報告日（X4 年 3 月 10 日），因此更新之查核報告日期應為延伸查核程序完成日（即 X4 年 3 月 10 日），故選(C)。
- 8.(D)，依審計準則 560 號將「期後事項」分為三類，且分別規範查核人員之責任：①財務報導期間結束日後至查核報告日間所發生須於財務報表中調整或揭露之事項，②查核人員於查核報告日後至財務報表發布日前始獲悉之事實，③查核人員於財務報表發布後始獲悉之事實。(A)將期後事項僅限於①②二類，遺漏第③類，故不正確。甲公司董事會於 X2 年 3 月 1 日核准 X1 年度財務報告，會計師之查核報告日不得早於財務報表核准日（X2 年 3 月 1 日），故(B)不正確，查核報告日期不可能為 X2 年 2 月 28 日。查核人員要求管理階層出具之書面聲明，應納入(C)所述之期後事項，且書面聲明之日期應盡可能接近查核報告日，但不得晚於該日（X2 年 3 月 2 日），故(C)不正確。(D)屬於上述第③類之期後事項，且「顧客財務狀況瀕臨倒閉」係於財務報告期間結束日（X1 年 12 月 31 日）已存在之狀況，此項期後事項應調整財務報表。甲公司同意修改 X1 年度財務報告，會計師於 X2 年 4 月 10 日完成必要之查核程序，並出具更新之查核報告，符合審計準則 560 號將「期後事項」之相關規定，故(D)正確。
- 9.(D)，保險費用係因資產投保產物保險或人員投保人身險而發生，通常保險合約明確地約定雙方之權利與義務，較不會發生爭議而涉及或有事項。此情況下，對保險費用執行分析性程序，對於查核或有事項較無幫助，故應選(D)。或有事項可能涉及法律訴訟案件，董事會必須討論此類事項之因應方式及最新進展，故不選(A)。取得受查者管理階層出具書面聲明，乃是必要之查核程序，通常查核人員要求將或有負債列入書面聲明，故不選(B)。查閱借款合同及背書保證事項，可瞭解受查者是否可能因借款及背書保證而發生或有負債，故不選(C)。
- 10.(B)，未決訴訟案件之求償金額未必均須入帳，例如：敗訴可能性很低之賠償損失不必入帳亦無須揭露。通常受查者會參考其律師提供有關未決訴訟案件之專業評估，再依照會計準則之相關規定而決定是否必須入帳或作適當揭露。「是否入帳」屬於會計專業判斷，已逾越了律師之法律專長，會計師不會向受查者律師函詢此事，故選(B)。(A)(D)(C)均為未決訴訟案件可能採用之查核程序，故不選。
- 11.(D)，若管理階層拒絕查核人員與外部法律顧問溝通或會面，或外部法律顧問拒絕回覆，將使查核人員無法順利取得有關訴訟及索賠之查核證據，致使查核範圍受到限制。此情況下，會計師宜出具保留意見或無法表示意見之查核報告，故選(D)。
- 12.(A)，本題討論之未決訟案很可能敗訴但無法可靠估計賠償金額，其性質為或有負債，應於財務報表中作適當揭露。若受查者拒絕在財務報表附註中作適當揭露，因違反會計準則之相關規定，即構成財務報表之不實表達，會計師應視其影響財報之重大程度而表示保留



意見或否定意見，故選(A)、不選(D)。查核報告中之強調事項段，係為強調受查者已於財務報表中揭露之事項。本題中，受查者並未於財務報表作相關揭露，無法採增列強調事項段之方式(此方式必須索引至財報相關揭露)，而應於保留意見(或否定意見)之基礎段說明其情況，故不選(C)。本題係違反財務報導架構之情況，並非無法取得足夠適切之查核證據，不會導致會計師無法表示查核意見，故不選(B)。

- 13.(D)，若使受查者繼續經營能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性，查核人員應進一步確認受查者是否將該不確定性之性質及影響適當揭露於財務報表以達成允當表達(依照允當表達架構報導時)或避免誤導(依照遵循架構報導時)之目的，故應選(D)。尚未釐清財務報表是否適當揭露前，無法決定查核意見之類型，故不選(A)(C)。對於受查者之繼續經營能力，查核人員應先判斷「採用繼續經營會計基礎是否適當」。在「採用繼續經營會計基礎是適當」之情況下，才會進一步考慮「是否存有重大不確定性」及其於財務報表之揭露。本題係探討存有重大不確定性之後續處理，隱含「採用繼續經營會計基礎是適當」之意，無須改採清算基礎重編財務報表，亦不涉及會計估計之調整，故不選(B)。
- 14.(D)，受查者即將結束營業，不宜再採用繼續經營會計基礎。若查核人員認為改採清算基礎編製財務報表是適當的，且受查者已於財務報表中適當揭露其編製基礎，會計師應表示無保留意見，必要時得增列強調事項段說明其情況，故(D)不正確。受查者採用不適當之會計基礎編製財務報表，將對財務報表造成極為重大之影響，會計師只能表示否定意見，故(A)正確。若採用繼續經營會計基礎是適當的，但使受查者繼續經營能力可能產生重大疑慮之事件或情況存有重大不確定性，受查者之財務報表應對重大不確定性作適當揭露。若符合上述情況，會計師應表示無保留意見，並增列標題為「繼續經營有關之重大不確定性」之單獨段說明其情況，故(B)正確。若財務報表對重大不確定性未作適當揭露，會計師應表示保留意見或否定意見，故(C)正確。
- 15.(C)，審計準則 550 號「關係人」提及：某些情況下，關係人之關係及交易之性質可能導致較高之重大不實表達風險。例如：①關係人間可能透過廣泛且複雜之關係及結構進行交易，而增加交易之複雜度；②資訊系統可能無法有效辨認或彙總受查者與其關係人間之交易及餘額；③關係人交易可能未依一般公平交易之條款及條件進行，例如：某些關係人交易可能不涉及對價之支付；④進行關係人交易之動機可能係為進行財務報導舞弊或掩飾被挪用之資產。由此可知：(A)(B)(D)正確、(C)不正確。
- 16.(B)，查核人員必須取得足夠及適切之查核證據，以確認受查者是否於本期財務報表適當地辨認、處理及揭露關係人之關係及交易。上期查核工作底稿係針對上期財務報表進行查核所作成之書面紀錄，其中或有少數交易自上期延續至本期，但大部分內容與本期交易無關。查核人員較不可能藉由複核上期工作底稿而辨認出本期關係人交易之安排或資訊，故選(B)。受查者之經營決策及重大交易均會列入董事會討論而作成決議，查核人員查閱



◆ 審計新論《第十二版》◆

董事會議紀錄可能取得本期關係人交易之相關資訊，故不選(A)。金融機構回覆之詢證函中，必須列出各項保證、背書及提供資產擔保或抵押等資訊，查核人員可能發現受查者與關係人間存有該等財務關聯，並深入瞭解受查者與關係人間之交易，故不選(C)。通常受查者委託律師提供各項法務服務，包括子公司之收購或處分、重大合約及協議之簽署等。查核人員查核支付律師公費之內容，可以瞭解受查者於本期進行之法務事項，可能發現關係人之關係或交易，故不選(D)。

- 17.(B)，依審計準則 550 號「關係人」，若管理階層於財務報表中聲明「關係人交易之條款係與公平交易之條款相當」，查核人員應對該聲明取得足夠及適切之查核證據。但若管理階層未在財務報表中聲明「關係人交易之條款係與公平交易之條款相當」，查核人員不必查明「關係人交易之條款是否與公平交易之條款相當」，故(B)不正確。受查者應依適用之財務報導準則，對關係人之關係及交易作適當之辨認、處理及揭露。查核人員必須取得足夠及適切之查核證據，以確認受查者是否適當地辨認、處理及揭露關係人之關係及交易，故(A)正確。交易條件異常、交易之實質與外觀形式不符、交易之處理程序異常等現象，暗示該交易可能異於一般正常交易，查核人員應特別留意該交易對象是否為關係人，故(C)正確。財務報導舞弊通常涉及管理階層逾越形式上有效運作之控制。若管理階層對某些關係人具財務利益，可能進行不利於受查者但有利於關係人之交易，或與關係人共謀。例如：管理階層安排受查者與屬關係人之「特殊目的個體」進行複雜之交易，以對受查者之財務狀況或財務績效作不實聲明，故(D)正確。
- 18.(B)，若會計師認為財務報表存有重大不實表達而須作修正，但受查者管理階層拒絕修正，會計師應表示保留意見或否定意見。會計師並非無法取得足夠適切之查核證據，不能出具無法表示意見之查核報告，故(B)不正確。若其他資訊與財務報表不一致，且錯在其他資訊，會計師應與管理階層溝通修正其他資訊，以免該等不一致損及財務報表之可信度，故(C)正確。若管理階層不願修正其他資訊，會計師應視當時情況及重大不一致情事之性質與嚴重程度，於查核報告中提及該情事，或拒絕出具查核報告、終止委任合約等，故(A)正確。會計師應於查核報告說明查核財務報表之目的與範圍，以及會計師承擔之責任。對於其他資訊，會計師不必擔負判定其內容是否適當之責任，且無須對其他資訊提出報告，故(D)正確。
- 19.(A)，依審計準則 580 號「書面聲明」，管理階層出具之書面聲明為必要之查核證據，若管理階層未提供有關「財務報表之編製」及「所提供之資訊與交易完整性」之書面聲明，會計師應對財務報表出具無法表示意見之查核報告，故(A)不正確。管理階層修改查核人員所要求書面聲明之內容，並不能視為「管理階層未提供書面聲明」，故(B)正確，但查核人員應考量管理階層修改書面聲明之原因，必要時可能影響查核意見。管理階層出具之書面聲明為一項必要之查核證據，會計師必須取得足夠適切之查核證據（包括管理階層之書面聲明），才能出具查核報告並表示查核意見，因此書面聲明之日期應儘量接近查

◆ 第七章 課本習題解答 ◆



核報告日，但不得晚於該日，故(C)正確。管理階層出具之書面聲明雖為必要之查核證據，但其自身無法對所涉及之事項提供足夠及適切之查核證據，並不能取代任何必要之查核程序，故(D)正確。

- 20.(B)，管理階層關於內部控制之聲明應為：「認知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之責任」。內部控制受限於若干先天限制，無法完全避免舞弊或錯誤，例如：員工可能因疏忽而發生錯誤。只要錯誤微小，將不會影響財務報表之整體表達。因此，管理階層在客戶聲明書中只會聲明財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達，故選(B)。
- 21.(D)，依審計準則之規定，若管理階層未提供所要求之一項或多項書面聲明，查核人員應採下列方式處理：①與管理階層討論該事項。②重新評估管理階層之誠信，並評估該事項對口頭或書面聲明及其他查核證據可靠性之可能影響。③採取適當措施，包括評估其對查核意見之可能影響。因此，(A)(B)(C)均為可能採行之處理方式。書面聲明為必要之查核證據，若受查者管理階層對於查核人員認為重大的事項或交易不提供書面聲明，將導致查核範圍受限制，查核人員應考量其影響而表示保留意見或無法表示意見。此一情況無法確認財務報表是否存有重大不實表達，查核人員不應表示否定意見，故選(D)。
- 22.(C)，依據審計準則 260 號「與受查者治理單位之溝通」，查核人員必須就下列事項與治理單位進行溝通：(1)查核人員查核財務報表之責任，(2)所規劃之查核範圍及時間，(3)查核之重大發現。若受查者為上市(櫃)公司，除上述事項外，尚須就「查核人員之獨立性」與治理單位進行溝通。選項中，①②③屬於「查核之重大發現」，應與治理單位溝通，且⑤為上市櫃公司查核案件之必要溝通事項，故應選(C)。「查核人員專家」並非受查者之內部人員或受查者聘僱之外部人員，治理單位無法解決該專家工作不適當之情況，因此不必就此等事項與治理單位進行溝通。
- 23.(A)，查核人員應及時與治理單位溝通，除「查核人員之獨立性」及「查核之重大發現」應與治理單位書面溝通外，其他事項得採口頭或書面方式溝通，故(A)不正確。若查核時遭遇重大困難，查核人員應與治理單位進行溝通，以尋求排除困難俾使查核工作能夠順利進行，故(B)正確。管理階層或治理單位之責任，並不會因委託會計師查核財務報表而解除，因此查核人員應就此項與治理單位進行溝通，以避免治理單位產生誤解，故(C)正確。審計委員會為治理單位與查核人員進行溝通之主要單位，至少每年應與查核人員會面一次，且應排除管理階層出席，以使查核人員無所顧忌地進行溝通，故(D)正確。
- 24.(B)，分析性程序所發現之異常項目，將提醒查核人員注意該等項目可能有錯誤或舞弊，必須進一步作交易及餘額之細項測試（一種證實程序），才能判斷是否確有錯誤或舞弊，故選(B)。在異常項目未進一步查證前，查核人員不應貿然作成「內控未有效執行」、「必有舞弊」之結論，亦不可能在未釐清疑點前修改「管理函」之內容，故(A)(C)(D)不正確。（「管理函」是會計師就發現之內控弱點及錯誤等，向管理階層提出之說明及改進建議。）



◆ 審計新論《第十二版》◆

- *25.(B)，繼任會計師與前任會計師之連繫方式，得採口頭或書面為之，故(B)不正確。依會計師職業道德規範，除非因法令規定、具專業職責或權利或經適當授權外，會計師未經受查者同意，不得洩露其在查核過程中所獲得有關受查者之資訊。因此，前任會計師必須經由受查者同意，才能查核過程中所獲得之資訊告知繼任會計師，故(A)正確。繼任會計師向前任會計師查詢有關受查者之資訊，主要目的係供作是否接受委任之參考，故(C)正確。若受查者不同意或限制前任會計師答覆，可能係為隱匿某些查核相關事宜，繼任會計師應詢問其理由，再研判是否接受委任，故(D)正確。
- *26.(B)，委任人更換會計師查核財務報表時，繼任會計師應主動與前任會計師連繫，其方式可採口頭或書面為之，故(A)正確。依照會計師職業道德規範，除非因法令規定、具專業職責或權利或經適當授權外，不得將因專業與業務關係而獲知之機密資訊，洩露予會計師事務所或委託人以外之第三人。因此，繼任會計師與前任會計師連繫前，應先經委任人同意請前任會計師詳盡答覆，故(D)正確。雙方因連繫而獲得有關委任人之資訊均應予保密，即使繼任會計師未接受委任，仍應履行保密之義務，故(B)不正確。繼任會計師應向前任會計師查詢有關委任人之資訊，供作「是否接受委任」之參考。查詢事項通常包括：①管理階層之品德；②前任會計師與管理階層間對會計原則、查核程序及其他有關重要事項是否存有歧見；③委任人更換會計師之原因，故(C)正確。
- *27.(C)，查核人員溝通內部控制顯著缺失時，應分別說明每一項顯著缺失之情形與影響，以使管理階層及治理單位能夠充分瞭解每一項顯著缺失，故(C)正確。(A)係屬內部控制缺失之定義，「內部控制顯著缺失」係指依查核人員之專業判斷，認為須提醒治理單位注意之一項內部控制缺失或經合併考量之多項內部控制缺失，故不選(A)。建立並維護良好內部控制是管理階層之責任，查核人員的責任係取得足夠適切之查核證據以對財務報表表示查核意見，瞭解內部控制並評估控制風險只是查核過程的一部分，甚至可能不執行控制測試，查核人員無法保證查出所有內部控制缺失，故(B)不正確。既然是顯著缺失，就必須每年提醒管理階層及治理單位注意，直到該缺失改善為止，故不選(D)。
- *28.(B)，依審計準則 265 號「內部控制缺失之溝通」之規定，查核人員應就查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，以書面及時與治理單位溝通，故(A)正確。管理階層及治理單位可能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，惟可能因成本或其他考量而未予以改正。不論管理階層及治理單位是否採行改正行動，查核人員應均以書面方式及時與治理單位溝通「內部控制顯著缺失」，此乃上述審計準則 265 號之要求，故(B)不正確。若查核人員於以往查核曾與治理單位及管理階層溝通內部控制顯著缺失，惟該等缺失未經改正，查核人員應就仍然存在之顯著缺失持續溝通，並宜詢問管理階層（如適當時，亦包括治理單位）該等缺失尚未改正之原因。若缺乏合理之解釋，未採行改正行動即構成另一項顯著缺失，故(C)正確。至於內控顯著缺失以外之其他缺失，其範圍太廣泛，查核人員無法保證查出所有內控缺失，因此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，故(D)正確。



綜合題解答

1. (1) 帳證審查之目的，是為了確認會計作業之正確性，亦即評估會計作業品質之可靠性。
 - (2) 由於會計作業品質愈可靠，則錯誤風險愈低，所須查核樣本可較少，故與審計工作之效率有關。
 - (3) 帳證審查合格乃是報表允當表達之必要條件，而非充分條件，亦即僅有如此並不能構成「有效」之審計查核，仍須進一步之蒐證才能確認帳證所記錄者符合交易之真實，以及報表之表達足以允當反應事實。

2. (1) 期初餘額之查核目的如下：
 - ① 期初餘額係由上期餘額正確沿續而來。
 - ② 期初餘額並無足以重大影響本期財務報表之錯誤或誤述。
 - ③ 會計處理政策前後一致，如有變動均適當處理並揭露。(2) 首次查核時，通常下列狀況對期初餘額之查證工作有重大影響：
 - ① 受查者原採用之會計政策（對交易固有風險有影響）。
 - ② 上期報表是否曾經查核簽證，如有，是否表示修正式意見。
 - ③ 期初餘額之性質，重大不實表達之風險及對本期報表之相對重要性。除基於上述之考量，採取適當查核工作，俾獲充分適當證據，證明期初餘額之允當性外，必要時可進一步採行下列程序：
 - a. 與受查者主管研討，複核上期有關之紀錄、工作底稿、會計作業及控制程序等。
 - b. 對其他查核途徑之結果不滿意時，可就該期初餘額執行證實程序。通常前任會計師對於上述各種查核工作，應提供必要之協助及諮詢，但並無義務提供資料或查核工作底稿供借閱。若前任會計師對上期報表表示保留意見，則應查明在本期內是否已妥適解決，且在本期報表中亦有適當之表達。若否，則應考慮保留意見。

3. 期後事項之查核程序如下：
 - (1) 瞭解管理階層為確保期後事項均已辨認所建立之程序。
 - (2) 向管理階層（如適當時，亦包括治理單位）查詢是否已發生影響財務報表之期後事項。主要包括：
 - ① 涉及管理階層運用主觀判斷之事項的現況。
 - ② 受查者已依初步或未有定論之資料作會計處理之事項及其現況。
 - ③ 是否已產生新承諾、借款或保證。
 - ④ 是否已發生或擬進行資產之出售或取得或毀損（如火災等）。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- ⑤是否已辦理增資或發行債務工具，或重大組織變革（如併購、清算等）。
 - ⑥或有事項、負債準備估計、重大風險事項之最新發展。
 - ⑦是否存在不尋常之會計調整。
 - ⑧是否已發生或可能發生導致查核人員對財務報表所採用會計政策之適當性產生疑慮之事項（例如導致對繼續經營會計基礎產生疑慮之事項）。
- (3)閱讀財務報導期間結束後所召開之股東會、管理階層及治理單位會議之會議紀錄。
- (4)閱讀受查者期後之最近期中財務報表。
- (5)管理階層取得期後事項均已依準則規定辦理之客戶聲明書。

4. 會計師應採取
之處理方式

	理	由
(1) (B)	發生於通過發布財務報表日前之火災係意外災害，並非報導期間結束日已存在之狀況，此類期後事項不必作調整財務報表金額，但須於財務報表附註作適當揭露。查核人員於外勤工作結束日（查核報告日）前已知悉此期後事項，必須加以查核，並要求受查者於財務報表附註作適當揭露。若受查者拒不修改財務報表，會計師應修正其查核意見。	
(2) (C)	受查者之客戶倒閉逃匿係發生於通過發布財務報表日之前，該客戶財務狀況持續惡化，非屬突發之意外，而係報導期間結束日前已存在之狀況，受查者應調整財務報表中之備抵呆帳。會計師於財務報表發布日後才獲悉此期後事項，除要求受查者調整財務報表外，亦應要求告知原報告收受者，重新發送X7年度修正後財務報表。若管理階層拒不修改財務報表，且未採取必要之步驟以及時告知原財務報表及查核報告收受者有關財務報表須修改之事實，查核人員應告知受查者其將採取行動，以避免財務報表使用者信賴原查核報告。若受查者已被告知而仍未採取必要之步驟，查核人員應採取適當行動，以避免財務報表使用者信賴原查核報告。	
(3) (E)	受查者總經理之突然離職，並非報導期間結束日已存在之狀況，此類期後事項不必作調整財務報表，又因非屬會計事項，亦不必於財務報表附註揭露，故會計師不必另作處理。	
(4) (A)	該項訴訟案件係報導期間結束日已存在之狀況，通過發布財務報表日之前宣判定讞之結果證實受查者負有現實義務，此類期後事項應調整財務報表，列為負債準備，不得僅揭露或有負債。查核人員於查核報告日後、交付查核報告前已獲悉訴訟結果，應要求受查者調整財務報表。若受查者拒不修改財務報表，會計師應修正其查核意見。	



會計師應採取之處理方式	理由
(5) (D)	<p>客戶提起訴訟求償，屬於報導期間結束日已存在之狀況。通過發布財務報表日之前，該產品已遭主管機關下令回收禁售且事態擴大，但因損失金額無法估計不必入帳，而應於財務報表附註作適當揭露。會計師於財務報表發布日後才獲悉此事，除要求受查者於財務報表附註作適當揭露外，亦應要求告知原報告收受者，重新發送X7年度修正後財務報表。</p> <p>若管理階層拒不修改財務報表，且未採取必要之步驟以及時告知原財務報表及查核報告收受者有關財務報表須修改之事實，查核人員應告知受查者其將採取行動，以避免財務報表使用者信賴原查核報告。</p> <p>若受查者已被告知而仍未採取必要之步驟，查核人員應採取適當行動，以避免財務報表使用者信賴原查核報告。</p>
5. (1)查核人員為辨認可能產生重大不實表達風險之訴訟與索賠，應設計並執行下列查核程序：	
<p>①查詢管理階層及受查者之其他人員，包括內部法務人員。</p> <p>②複核治理單位之會議紀錄及受查者與其外部法律顧問之往來文件。</p> <p>③複核法律費用科目。</p>	
(2)除上述程序外，其他攸關程序包括採用經由對受查者及其環境之瞭解執行風險評估程序時所取得之資訊，以協助查核人員獲悉可能之訴訟與索賠。該等程序例舉如下：	
<p>①閱讀受查期間及期後股東會、董事會及其功能性委員會之會議紀錄。</p> <p>②閱讀契約、借款合同、租賃合約，以及與稅捐或其他政府機關之往來文件。</p> <p>③自銀行回函取得有關保證之資訊。</p> <p>④檢查其他文件以辨認受查者可能之對外保證。</p>	
(3)查核人員就已知訴訟或索賠辨認出重大不實表達風險，或所執行之查核程序顯示可能存在其他重大訴訟或索賠時，應與受查者之外部法律顧問直接溝通。	
<p>①查核人員應寄送由管理階層具名之查詢函，與受查者之外部法律顧問直接溝通，要求其告知：</p> <p>①所知悉之訴訟與索賠。</p> <p>②對訴訟與索賠結果之評估。</p> <p>③對訴訟與索賠所產生財務影響（包括訴訟成本）之估計。</p>	



◆ 審計新論《第十二版》◆

②於某些情況下，查核人員亦可能認為與受查者之外部法律顧問會面並討論訴訟或索賠之可能結果係屬必要。該等情況例舉如下：

- ①該事項存有顯著風險。
- ②該事項係屬複雜。
- ③管理階層與外部法律顧問間存有歧見。

該會面通常須經管理階層同意，且有管理階層之代表出席。

6. (1)事項①：與未判決訟案有關，若敗訴可能影響該公司之繼續經營能力。由於受查者的律師評估認為勝敗各有50%機率，查核人員會認為採用繼續經營會計基礎尚屬適當，惟存在重大不確定性，但受查者未於財務報表作適當揭露，會計師應出具保留意見或否定意見之查核報告。

事項②：涉及查核範圍受到限制，存貨及相關帳證因火災而毀損，雖然已向保險公司申請理賠，但保險公司未作回覆，致使受查者未提供損失及賠償之資料，查核人員亦無法對該損失進行查核，此時會計師應出具保留意見或無法表示意見之查核報告。

(2)取得書面聲明之目的如下：

- ①符合審計準則之規定。
- ②提醒受查者應對財務報表之允當表達負責。
- ③受查者藉此表明及確認其對於投資、理財等重大事項之意向。
- ④印證其他已查得之資料。
- ⑤避免查核人員誤解受查者之口頭聲明。

(3)若受查者管理階層對未決訟案及火災損失等此二事項拒絕出具書面聲明，即屬於「管理階層修改查核人員所要求書面聲明之內容」之情形，會計師應考量其修改原因及相關影響，可能出具修正式意見之查核報告。

7. (1)除財務危機外，尚有營運及其他方面之危機，足以導致受查者繼續經營之能力產生重大疑慮：

- ①營運方面
 - ①管理階層意圖清算或停止營業。
 - ②主要管理階層離職而無人替補。
 - ③喪失主要市場、客戶、特許權、許可權或供應商。
 - ④重大勞資爭議。
 - ⑤重要原料缺貨。
 - ⑥出現具高度競爭力之對手。



②其他方面

- ①未遵循有關法令之規定，例如金融機構之償債能力及流動性規定。
- ②未決訴訟或行政處分之不利結果，非受查者所能負擔。
- ③法令或政府政策之變動造成重大不利影響。
- ④未投保或未足額保險之重大資產發生損毀或滅失。

(2)若辨認出使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況，查核人員應執行額外查核程序（包括考量管理階層之因應計畫），俾取得足夠及適切之查核證據，以判斷使受查者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」。該等程序應包括：

①若管理階層尚未對企業繼續經營之能力執行評估，則要求管理階層作此評估。

②評估管理階層之因應計畫，以判斷：

- ①執行該因應計畫之結果是否可改善現狀。
- ②該因應計畫於當時情況下是否可行。

③若管理階層已編製現金流量預測，且該預測對於考量事件或情況之未來結果係屬重要，則：

- ①評估據以編製預測之資料是否可靠。
- ②判斷與預測相關之假設是否有足夠之佐證。

④考量管理階層作出評估後，有無可取得之額外事實或資訊。

⑤要求管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對因應計畫及其可行性，出具書面聲明。

8. (1)查核人員於查核過程中檢查紀錄或文件時，應對顯示可能存在管理階層先前未辨認或未告知查核人員之關係人關係或交易之安排或資訊保持警覺。具體而言，查核人員應檢查下列紀錄或文件，以辨認該等安排或資訊：

- ①查核時所取得之銀行函證及律師函證。
- ②股東會及治理單位之會議紀錄。
- ③經考量受查者之情況後，查核人員認為必要之其他紀錄或文件。

查核人員檢查下列紀錄或文件時，可能取得與關係人之關係及交易有關之資訊：

- ①查核人員向第三方取得之函證。
- ②營利事業所得稅申報書。
- ③向主管機關申報之資訊。
- ④股東名冊。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- ⑤管理階層或治理單位成員所簽署有關利益衝突之聲明。
 - ⑥受查者及其退休金計畫之投資紀錄。
 - ⑦與主要管理階層或治理單位成員簽訂之合約及協議。
 - ⑧非屬正常營運之重大合約及協議。
 - ⑨來自受查者之專業顧問之帳單及往來文件。
 - ⑩受查者於本期重新協商之重要合約。
 - ⑪內部稽核報告。
- (2)查核人員執行上述程序時，如辨認出非正常營運之重大交易，應向管理階層查詢下列事項：
- ①交易之性質。
 - ②交易是否涉及關係人。
- (3)查核人員應向受查者之管理階層及其他人員查詢，並執行其他適當之風險評估程序，以取得對管理階層就下列事項所建立內部控制之瞭解：
- ①依適用之財務報導架構辨認、處理及揭露關係人之關係及交易。
 - ②與關係人間重大交易及安排之授權及核准。
 - ③非正常營運之重大交易及安排之授權及核准。
- (4)查核人員為瞭解關係人交易之內部控制而可能查詢之「其他人員」包括：
- ①治理單位。
 - ②負責重大且非正常營運之關係人交易之發生、處理或記錄之人員，以及監督前述人員者。
 - ③內部稽核人員。
 - ④內部法務人員。
 - ⑤負責監督員工是否遵循行為準則之主管。
 - ⑥負責監督受查者是否遵循法規之主管。
9. 茲分述其基本責任及特殊情形之責任如下：
- (1)針對與財務報表及查核報告一併發布之其他資訊，查核人員原則上不必對其是否允當表示意見，因其主要職責是針對報表。
 - (2)若發現其中有誤述（以不正確或使人誤判的方式報導）或與報表不一致（雖無明顯錯誤，但與報表內容有出入，或疑似偏差之處），則應迅速與受查者之主管研商解決辦法。
 - (3)如果查核人員另受託複核其他公開資訊，則依其他契約及相關法規，對客戶負責。



10. (1)取得客戶聲明書（書面聲明）之目的如下：

- ①符合審計準則之要求。
 - ②提醒受查者應對財務報表之允當表達負責。
 - ③受查者藉此表明及確認其對投資、理財等重大事項之意向。
 - ④與其他已查得資料相印證。
 - ⑤避免查核人員誤解受查者之口頭聲明。
- (2)查核人員應向「對財務報表編製負責之人員」取得書面聲明。雖然該等人員可能因受查者治理結構或相關法令而異，但通常為董事長、總經理及會計主管。
- (3)查核人員必須於查核報告日之前取得足夠及適切之查核證據，並據以表示查核意見。由於書面聲明是一項必須取得之查核證據，因此查核人員應於查核報告日之前取得書面聲明，而書面聲明之日期應儘量接近查核報告日，但不得晚於該日。
- (4) a.取得書面聲明係用以補充查核程序，但不能取代其他必要之查核程序。詳言之，書面聲明等於重複聲明其所提出財務報表之聲明主張屬實，故並未提供新證據，對於查核人員積極驗證報表一事並無太大證據力，但若客戶不願或不敢提供，卻是有力量的反證，將導致查核範圍受限，因為顯然有不可告人或難言之隱，此時查核人員不能簽發無保留意見。
- b.除聲明事項與查得事實不符外，查核人員得信賴書面聲明（但仍應作必要之驗證，因信賴是驗證之前提，若只信賴而無驗證，無法使自己或他人信服）。

11. 依據審計準則580號「書面聲明」，書面聲明可分為二類：

- (1)對管理階層責任之書面聲明，其內容包括：
- ①財務報表之編製：管理階層應聲明已履行查核案件條款中所敘述之下列責任：
 - ❶依照適用之財務報導架構編製財務報表，包括財務報表之允當表達。
 - ❷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。
 - ②所提供之資訊與交易完整性：管理階層應就下列事項提供書面聲明：
 - ❶已依協議之查核案件條款使查核人員得以：
 - a.接觸管理階層所知悉與財務報表編製攸關之所有資訊，例如：紀錄、文件及其他事項等。
 - b.基於查核目的而向管理階層要求額外資訊。
 - c.接觸適當人員以取得必要之查核證據，且該接觸未受限制。
 - ❷所有交易均已記錄並反映於財務報表。



◆ 審計新論《第十二版》◆

(2)其他書面聲明：

若查核人員認為除審計準則規定應取得者外，有必要取得額外書面聲明，以支持與財務報表聲明攸關之其他查核證據時，亦應取得該等書面聲明。

12.(1)查核人員必須溝通之事項如下：

①查核人員查核財務報表之責任，包括下列事項：

- ❶對管理階層於治理單位之監督下所編製之財務報表，會計師負有形成及表示意見之責任。
- ❷對財務報表所執行之查核並未解除管理階層或治理單位之責任。

②查核人員所規劃之查核範圍及時間，包括所辨認之顯著風險。

③查核之重大發現，包括下列事項：

- ❶查核人員對受查者會計實務（包括會計政策、會計估計及財務報表揭露）重大質性層面之看法。
- ❷查核時所遭遇之重大困難。
- ❸查核時所發現且已與管理階層討論或信件往來之重大事項，以及查核人員所要求書面聲明之內容。
- ❹查核時所辨認內部控制之顯著缺失。
- ❺查核時所發現與受查者之關係人有關之重大事項。
- ❻查核時所發現未遵循法令之重大事項。
- ❼依查核人員之專業判斷，於查核時所發現與監督財務報導流程攸關之任何其他重大事項。

④若受查者為上市(櫃)公司，應溝通查核人員之獨立性，包括下列事項：

- ❶查核人員所隸屬事務所受獨立性規範之人員、事務所及聯盟事務所（如適用時）已遵循獨立性規範之聲明。
- ❷依查核人員之專業判斷，事務所或聯盟事務所與受查者間，所有可能被認為會影響獨立性之關係及其他事項。此應包括事務所及聯盟事務所於財務報導期間，對受查者及其所控制之組成個體，提供審計及非審計服務之公費總額。此等公費應適當分類以協治理單位評估該等服務對查核人員獨立性之影響。
- ❸為消除已辨認對獨立性之威脅或將該等威脅降低至可接受之水準，已採取之相關防護措施。

(2)除下列事項必須採用書面溝通外，其他事項得以口頭方式進行溝通：

- ❶查核人員依其專業判斷認為以口頭與治理單位溝通查核之重大發現並不適當時，應採用書面溝通。〔註：並非查核過程中發現之所有事項，均須以書面溝通。〕



②對於查核人員之獨立性，查核人員應採用書面方式與治理單位溝通。

(3)查核工作底稿之記錄：

①以口頭溝通時，查核人員應將溝通之事項、時間及對象記載於查核工作底稿。

②以書面溝通時，查核人員應保留一份溝通紀錄，以作為查核工作底稿之一部分。

13. (1)「未更正不實表達」係指查核人員於查核過程中所累計，且未被更正之不實表達。

(2)查核人員應決定未更正不實表達（個別金額或彙總數）是否重大。查核人員作此決定時，應考量下列事項：

①經考量特定交易類別、科目餘額或揭露事項及財務報表整體後，不實表達之金額大小及性質。

②不實表達發生之特定情況。

③以前期間未更正不實表達對攸關交易類別、科目餘額或揭露事項及財務報表整體之影響。

(3)查核人員應列入查核工作底稿之事項包括：

①所設定「顯然微小」之門檻，金額低於該門檻之不實表達將被視為顯然微小。

查核人員可設定「顯然微小」之門檻，並將金額低於該門檻之不實表達視為顯然微小，且無須加以累計，因查核人員預期該等不實表達之累計數明顯不會對財務報表有重大影響。

②查核過程中所累計之所有不實表達，以及是否已更正。

③查核人員對「未更正不實表達（個別金額或彙總數）是否重大」所作成之結論，以及作成該結論之基礎。

*14. 對擬更換會計師之客戶，應徵求其同意，與前任會計師連繫並查詢有關受查者之資訊，供作是否接受委任之參考。通常查詢事項包括：

(1)管理階層之品德。

(2)前任會計師與管理階層間對會計原則、查核程序及其他有關重要事項是否存有歧見。

(3)受查者更換會計師之原因。

若不同意或限制詢問範圍，應審慎考慮應否接受委任。

*15. 依據我國審計準則210號「查核案件條款之協議」之規定，會計師僅於經由確認下列事項而對執行查核案件之基礎達成協議時，始得承接或續任查核案件：

(1)查核先決條件已存在。

(2)會計師與管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對於查核案件條款具有共識。



◆ 審計新論《第十二版》◆

上述「查核先決條件」係指管理階層編製財務報表時係採用可接受之財務報導架構，以及查核人員已就管理階層認知並瞭解其負有下列責任，取得其同意：

- (1) 依照適用之財務報導架構編製財務報表，包括財務報表之允當表達。
- (2) 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。
- (3) 使查核人員得以：
 - ① 接觸管理階層所知悉與財務報表編製攸關之所有資訊，例如紀錄、文件及其他事項。
 - ② 基於查核目的而向管理階層要求額外資訊。
 - ③ 接觸適當人員以取得必要之查核證據，且該接觸未受限制。

*16. (1) 「內部控制顯著缺失」係指依查核人員之專業判斷，認為須提醒治理單位注意之一項內部控制缺失或經合併考量之多項內部控制缺失。

- (2) 查核人員對於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，應與受查者進行下列溝通：
 - ① 查核人員應就查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，以書面及時與治理單位溝通。
 - ② 查核人員業已或擬與治理單位溝通之內部控制顯著缺失，查核人員亦應以書面及時與適當層級之管理階層溝通，除非與管理階層逕行溝通非屬適當。
 - ③ 查核人員以書面溝通內部控制顯著缺失時，其內容應包括：
 - ❶ 對該等缺失及其潛在影響之說明。
 - ❷ 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：
 - a. 查核之目的係對財務報表表示意見。
 - b. 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。
 - c. 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。
 - ④ 若查核人員於書面溝通中敘明其於查核過程中未辨認出內部控制顯著缺失，該書面溝通應包括顯著缺失之定義，並敘明下列事項：
 - ❶ 查核之目的係對財務報表表示意見。
 - ❷ 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。
 - ❸ 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。