



## 第八章 查核報告

### \*屬附錄範圍題目

#### 選擇題解答

- 1.(D)，不論遵循架構或允當表達架構均必須符合(A)之要求，其中允當表達架構另包括(B)及(C)二項認知，故(A)(B)(C)適當。在某些情況下，財務報表雖依照所適用之財務報導架構之規定編製，卻仍無法允當表達。於此情況下，管理階層可能於財務報表中納入超出架構規定之額外揭露，或在極罕見情況下偏離架構之規定，俾達成財務報表之允當表達，故(D)不適當。
- 2.(C)，依據我國審計準則 700 號之規定，會計師出具之查核報告至少應包括：查核意見、查核意見之基礎、管理階層對財務報表之責任、會計師查核財務報表之責任。若查核上市櫃公司整份一般用途財務報表，另應於查核報告中溝通關鍵查核事項。因此，上市櫃公司之查核報告至少應包括：①查核意見、②查核意見之基礎、④管理階層對財務報表之責任、⑥會計師查核財務報表之責任、⑦關鍵查核事項，故選(C)。
- 3.(B)，無保留意見之查核報告中，「查核意見之基礎」段應依序敘述：②③④⑥，故選(B)。①係在「會計師查核財務報表之責任」段敘述之內容；若受查者為上市櫃公司，「會計師查核財務報表之責任」段將增列⑥之敘述，此二項均不會出現在「查核意見之基礎」段。
- 4.(A)，②④係一般查核案件應於「會計師查核財務報表之責任」段敘明之事項，①③則是針對上市櫃公司之財務報表查核額外要求敘明之事項，故選(A)。
- 5.(D)，審計準則 700 號規定：查核報告日不得早於查核人員取得足夠及適切之查核證據，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（包括相關附註）均已編製並聲明對財務報表負有責任。在股份有限公司之情況下，有權通過財務報表並負有責任者通常為董事會。本題中，甲公司之財務報表於 X5 年 3 月 25 日經董事會通過後，才能出具對管理階層責任之書面聲明，會計師最可能於該日取得足夠及適切之查核證據，並據以表示查核意見，因此查核報告日最可能為 X5 年 3 月 25 日。
- 6.(A)，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，再進一步考慮「是否存有重大不確定性」及其於財務報表之揭露。本題中，查核人員已判斷管理階層採用繼續經營會計基礎係屬適當，且受查者已於財務報表適當揭露其繼續經營之能力存在重大不確定性，故會計師應表示無保留意見，並於查核報告中納入「繼續經營有關之重大不確定性」段，以提醒財務報表使用者注意與該事項有關之附註揭露，並敘明該等事件或情況顯示受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，且並未因此而修正查核意見。因此，應選(A)。對於受查



◆ 審計新論《第十二版》◆

者繼續經營之能力存有重大不確定性，應於「繼續經營有關之重大不確定性」段說明其情況，而非採用「強調事項」段，故(B)不正確。會計師對甲公司 X1 年財務報表應表示無保留意見，而不是保留意見，故(C)(D)不正確。

- 7.(B)，會計師認為管理階層採用繼續經營會計基礎係屬適當，但受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，而受查者卻未於財務報表作適當揭露，致使會計師對財務報表表示保留意見，此情況下，會計師應於「保留意見之基礎」段敘明：受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，惟財務報表未適當揭露此事實。
- 8.(A)，會計師於查核報告中溝通關鍵查核事項並非用以對個別事項單獨表示意見，故選(A)。溝通關鍵查核事項亦不適用於下列情況：①取代理管理階層依適用之財務報導架構須於財務報表中所作之揭露，或取代為達到允當表達所作之揭露。②取代會計師於特定查核案件情況下須表示之修正正式意見。③取代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存在重大不確定性時所須作之報導。因此，故不選(B)(C)(D)。導致表示修正正式意見之事項，或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之重大不確定性，本質上即為關鍵查核事項，但會計師應於查核意見之基礎段說明導致修正正式意見之事項，或於繼續經營有關之重大不確定性段說明其情況，因此關鍵查核事項段只索引至相關段落而不作敘述。
- 9.(D)，會計師應於查核報告中敘述每一關鍵查核事項，除非有下列情況之一：①法令不允許公開揭露特定事項。②在極罕見情況下，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。但若受查者已公開揭露有關該事項之資訊，會計師仍應敘述該事項。故選(D)、不選(C)。審計準則並未規定會計師於查核報告中溝通關鍵查核事項必須獲經受查者治理單位之同意，故不選(A)(B)。但通常會計師均事先與受查者之管理階層及治理單位進行溝通，以瞭解受查者對溝通關鍵查核事項可能產生重大負面影響之看法，同時也會考量會計師職業道德規範對於保密之要求，必要時可能將諮詢法律專家之意見。
- 10.(B)，會計師因財務報表存有重大不實表達而出具保留意見之查核報告，其內容應作下列修改：①查核意見段：標題應修改為「保留意見」，並修改此段之用語為：「依本會計師之意見，除於保留意見之基礎段所述事項之影響外，上開財務報表在所有重大方面係依照〔適用之財務報導架構〕編製，...」。②查核意見之基礎段：標題應修改為「保留意見之基礎」，並於此段中針對導致修正查核意見之事項加以說明。③關鍵查核事項段：因受查者為上市公司，會計師必須於查核報告中溝通關鍵查核事項。導致簽發保留意見之事項屬於關鍵查核事項，惟因該事項於「保留意見之基礎」段中作適當之表達，因此「關鍵查核事項」段僅須將該等事項索引至「保留意見之基礎」段，提醒參閱「保留意見之基礎」段之相關說明，不必贅述。因此，應選(B)。



- 11.(C)，會計師因已查獲之不實表達對財務報表有重大且廣泛之影響而表示否定意見，或因未偵出不實表達對財務報表有重大且廣泛之可能影響而簽發無法表示意見。此二種情況下，導致修正式意見之事項對財務報表整體有廣泛影響，會計師不宜再對單一財務報表或財務報表中特定要素（或項目）單獨表示無保留意見，否則將與會計師對財務報表整體所表示之否定意見或無法表示意見相互矛盾，故選(C)。會計師表示保留意見時，導致修正式意見之事項對財務報表整體並無廣泛影響，會計師仍可對財務報表中未受影響之部分另表示無保留意見，故不選(A)(D)。會計師對財務報表整體表示無保留意見時，當然可就單一財務報表或財務報表中特定要素（或項目）單獨表示無保留意見，故不選(B)。
- 12.(C)，會計師係因無法足夠及適切之查核證據而無法對財務報表表示查核意見。此情況下，會計師對財務報表之查核受到重大且廣泛之限制，因此查核報告中之「無法表示意見」段只能表示「接受委任查核財務報表」，不能採用「財務報表業經查核」之文字，並應敘明：「會計師對上開財務報表無法表示意見」，以及「由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎」，故(A)(B)正確。因上述無法順利進行查核之情況，查核意見之基礎段不得提及「會計師查核財務報表之責任」段，亦不得敘明「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」，故(C)不正確。會計師無法取得足夠及適切之查核證據，將無法判斷出「對本期財務報表之查核最為重要之事項」，其查核報告不應包括「關鍵查核事項」段，故(D)正確。
- 13.(A)，下列二種情況可能導致會計師表示保留意見包括：(1)財務報表存有重大不實表達，或(2)無法取得足夠及適切之查核證據。對於前者，會計師已取得足夠及適切之查核證據，才能確認「財務報表存有重大不實表達」及其對財務報表之影響；對於後者，會計師無法取得足夠及適切之查核證據以確認相關事項之影響，只能在查核意見之基礎段敘述其可能影響。本題係屬於「財務報表存有重大不實表達」之情況，保留意見段應敘明：「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之『影響』外，上開財務報表在所有重大方面係依照〔適用之財務報導架構〕編製，足以允當表達……」，而非「可能影響」，故(A)不正確。(B)(C)(D)均符合審計準則 705 號「修正式意見之查核報告」之規定。
- 14.(D)，若依查核人員之判斷，財務報表中已作表達或揭露之某一事項相當重要，乃是使用者對財務報表應瞭解之基本事項，而有必要提醒使用者注意該事項。此情況下，查核人員應於查核報告增列標題為「強調事項」之單獨段。本題中，重大期後事項、重大期後事項、重大訴訟或監管措施未來結果之不確定性等，均屬於「財務報表中已作表達或揭露之事項，且有必要提醒使用者注意該事項」，通常會納入查核報告中之強調事項段，故不選(A)(B)(C)。「前一年度財務報表係由其他會計師查核」並不會於財務報表作揭露，此事項與會計師查核財務報表之責任或查核報告係屬攸關，應於查核報告中增列「其他事項」段說明其情況，以協助使用者瞭解查核工作、會計師查核財務報表之責任或查核報告。故(D)不會納入強調事項段。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- 15.(C)，會計師認為有必要溝通未於財務報表表達或揭露之事項中，對使用者瞭解查核工作、會計師查核財務報表之責任或查核報告係屬攸關者，應於查核報告中納入其他事項段。例如：②集團中之子公司財務報表係由其他會計師查核；③查核報告僅供特定使用者使用，且不得作為其他用途；⑥對以前年度財務報表所表示之意見已予更新，且與前期所表示者不同等均屬之，故選(C)。①重大會計政策或估計之變動；③對受查者財務狀況或財務績效具重大影響之災害；④對財務報表具重大影響之新會計準則之提前適用等，均須於財務報表附註中作適當揭露，應於查核報告中納入強調事項段，而非其他事項段。
- 16.(B)，若查核人員與受查者有直接財務利益或重大間接財務利益，將會喪失其獨立性而無立場對「財務報表是否允當表達」表示意見，只能簽發無法表示意見，而不是保留意見，故選(B)。(A)係財務報表違反一般公認會計原則，(D)涉及查核範圍受到限制，均屬可能簽發保留意見之情形。若會計師依據查核人員專家之報告而出具修正式意見之查核報告，得經專家之同意，提及專家之身分、參與程度及報告內容，故不選(C)。
- 17.(B)，依會計準則之規定，企業持有具有重大影響之股權投資應採用權益法處理，但受查者未依照上述規定處理，導致財務報表存有不實表達且對財務報表有重大且廣泛之影響，會計師應表示否定意見，故選(B)。若無法觀察受查者期初存貨之盤點，查核人員尚可採用其他替代查核程序以驗證期初存貨餘額。若其他替代查核程序亦無法執行，即構成查核範圍受限制，會計師應視其對本期報表之影響而表示保留意見或無法表示意見，故不選(A)。管理階層拒絕出具對管理階層責任之書面聲明，視同查核範圍受限制，依審計準則 580 號「書面聲明」之規定，會計師應表示無法表示意見，故不選(C)。若受查者之內部控制無法信賴，查核人員仍可擴大執行證實程序而取得足夠適切之查核證據，不必因「無法信賴內控」而修正查核意見，故不選(D)。
- 18.(C)，會計師在查核範圍受限制而無法取得足夠適切查核證據之情況下，應出具無法表示意見之查核報告。查核人員不能參與期末存貨之盤點，及無法評估員工舞弊對財務報表之影響，均屬於查核範圍受限制之情況，會計師應簽發保留意見或無法表示意見之查核報告，故不選(A)(D)。依審計準則 580 號「書面聲明」之規定，管理階層未提供對管理階層責任之書面聲明，會計師應對財務報表出具無法表示意見之查核報告，故不選(B)。財務報導期間結束日後至查核報告日間因火災發生之重大損失，不必調整本期財務報表之金額，但應於財務報表附註中作適當說明。若受查者未依會計準則作適當揭露即構成重大不實表達，應視其影響表示保留意見或否定意見，而非無法表示意見，故選(C)。
- 19.(D)，依審計準則 600 號之規定，為透過使用「採權益法之組成個體」經查核之財務報表，對該組成個體之財務結果取得足夠及適切之查核證據，集團查核人員可能執行額外程序，例如：複核「採權益法之組成個體」之查核人員的查核計畫及查核書面紀錄，故選(D)。財務報表係由受查者負責編製，集團主辦會計師無法在財務報表附註中揭露採用其他會計師之工作，故不選(A)。集團查核人員使用「採權益法之組成個體」經查核之財務報表



作為「該組成個體之財務結果」之查核證據時，集團主辦會計師不於查核報告提及「該組成個體之查核人員」之查核，以避免查核報告閱讀者誤解集團查核人員承擔責任之程度。但若「被提及查核人員」已查核組成個體財務報表且出具查核報告，集團主辦會計師可能決定於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核，主要係為溝通該等組成個體之查核證據來源。(B)(C)係於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之處理方式，並不符合題目所述「...，且不擬於查核報中提及該組成個體查核人員之查核」之情況。

- 20.(B)，集團主辦會計師對其他會計師的查核工作無法信賴，亦無法對該組成個體執行必要之查核程序，將構成查核範圍受到限制，若此情況對集團財務報表之可能影響重大，集團主辦會計師應視其可能影響之廣泛程度而表示保留意見或無法表示意見，故選(B)。查核報告中之強調事項段係對財務報表已表達或揭露之事項予以強調，不能用於說明查核範圍受限制，故不選(A)。若因集團管理階層之限制而無法取得足夠及適切之查核證據，且其對財務報表之可能影響重大且廣泛，集團主辦會計師在實務上可行且法令允許之情況下應終止委任。但題目未提及集團管理階層限制查核範圍，故不選(C)。本題未涉及財務報表存有重大不實表達，不會表示否定意見，故不選(D)。
- 21.(B)，若上期財務報表存有重大不實表達而表示保留意見或否定意見，但受查者已更正該項不實表達並重編上期財務報表，會計師得就更正後之上期財務報表重新簽發查核意見，故(B)不正確。查核人員應確認上期與本期採用之會計政策是否一致，若有變動是否均適當處理並揭露，故(A)正確。通常受查者必須編製比較財務報表，在首次受託查核時，若上期財務報表未經前任會計師查核，查核人員應於查核報告中說明上期報表未經查核，以避免使用者誤解上期報表業經查核，故(C)正確。首次受託查核時，若上期報表經其他會計師查核且因未允當表達而表示保留意見，該保留原因於本期仍未適當解決，致對本期「期初餘額」及「本期報表」之允當表達均產生重大之影響，查核人員應視該事項對本期財務報表之影響，而對本期財務報表出具保留或否定意見之查核報告，故(D)正確。
- 22.(C)，李會計師應於本期查核報告中增列其他事項段，並說明前期財務報表係由其他會計師查核，其查核報告日期及意見類型，若非為無保留意見，亦應說明其原因。李會計師僅須說明前期財務報表係由其他會計師查核，不必提及前任會計師之姓名，故選(C)。
- 23.(B)，若會計師出具無保留意見之查核報告，不得於查核報告中提及查核人員專家之工作，以免被誤解為會計師係出具保留意見之查核報告或分攤責任予專家，故選(B)。採用查核人員專家之工作時，查核人員應就查核目的評估查核人員專家工作之適當性，包括：①專家之發現或結論之攸關性及合理性，以及與其他查核證據之一致性；②若專家工作涉及重大假設及方法之採用，該等假設及方法於當時情況下之攸關性及合理性；③若專家採用對其工作係屬重要之原始資料，該等原始資料之攸關性、完整性及正確性，故(A)正確。若查核人員認為查核人員專家之工作就查核目的而言並不適當，且查核人員無法藉由額外查核程序解決該事項，會計師可能因無法對特定事項取得足夠及適切之查核證據，應



◆ 審計新論《第十二版》◆

依審計準則 705 號「修正式意見之查核報告」之規定，於查核報告中表示修正式意見，故(C)正確。若會計師於修正式意見查核報告之「查核意見之基礎」段中提及查核人員專家之工作，以協助使用者瞭解導致修正式意見之事項，宜事先取得該專家之同意，故(D)正確。

24.(C)，若會計師出具保留意見之查核報告，應於「保留意見之基礎」段說明導致保留意見之事項，若該等事項涉及「查核人員專家之工作」，會計師可能於「保留意見之基礎」段提及查核人員專家之工作，以協助使用者瞭解導致保留意見之事項。此情況下，為避免使用者誤以為會計師將部分責任分攤予查核人員專家，會計師應於查核報告指出：提及專家之工作並未減輕會計師對財務報表所表示查核意見之責任，故選(C)。查核報告應於「保留意見之基礎」段說明導致保留意見之事項，而非於「其他事項」段為之，故(D)不正確。若會計師出具無保留意見之查核報告，不得提及採用查核人員專家之工作，以避免誤以為會計師對該部分有所保留，故(A)(B)不正確。

25.(D)，本題探討「期初存貨餘額」對查核報告之影響。若期末存貨餘額已驗證且無重大問題，無法驗證期初存貨之影響僅限於無法確認綜合損益表中銷貨成本之允當性，此時應對綜合損益表採保留意見或無法表示意見，而受本期淨利影響之權益變動表及現金流量表亦比照綜合損益表處理。若無其他重大問題，因期初存貨高低估對上期及本期淨利、保留盈餘之影響至本期期末已相互抵銷，對資產負債表仍可採無保留意見，故選(D)。

\*26.(D)，依審計準則 700 號之定義，「一般用途財務報表」係指依照一般用途架構編製之財務報表，而「一般用途架構」係指為符合廣大使用者對一般財務資訊之需求所設計之財務報導架構，故(A)正確。財務報導架構得為「允當表達架構」或「遵循架構」。其中，「允當表達架構」係指一財務報導架構，其要求遵循該架構之規定，且包括下列認知：①明示或隱含為達成財務報表之允當表達，管理階層可能須提供超出架構所明定之揭露；②明示為達成財務報表之允當表達，管理階層在極罕見情況下可能須偏離架構之規定。「遵循架構」，係指一財務報導架構，其要求遵循該架構之規定，但不包括前述認知。亦即：「遵循架構」下，管理階層不會提供超出架構所明定之揭露，故(D)不正確。我國企業會計準則公報第 1 號「財務報導之觀念架構」提及：「本公報訂定財務報導之觀念架構，提供企業一般用途財務報表編製及表達所依據之觀念。」，故(B)正確。我國企業會計準則公報係採用一般用途財務報導架構，其中第 2 號提及：財務報表應公允表達企業之財務狀況、財務績效及現金流量，由此可知：企業會計準則公報採用一般用途財務報導架構中之「允當表達架構」。全球廣泛採用國際財務報導準則(IFRS)於「財務報導之觀念架構」中說明「一般用途財務報導之目的」，並於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」提及：「財務報表應允當地表達個體之財務狀況、財務績效及現金流量。」，亦採用「允當表達架構」。由此可知：一般用途財務報導架構通常為允當表達架構，故(C)正確。



- \*27.(D)，集團財務報表查核時，無論集團查核報告是否提及「被提及查核人員」之查核，集團主辦會計師應負責形成集團查核意見。「組成個體查核人員」為集團查核而對組成個體之財務資訊執行工作，或集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核時，「組成個體查核人員」及「被提及查核人員」必須對其發現或結論負責。但「組成個體查核人員」參與集團查核時，其成為集團查核團隊之一部分，集團查核報告不得提及「組成個體查核人員」，以避免誤解集團查核人員承擔責任之程度，故(D)不正確。當集團財務報表之交易類別、科目餘額或揭露事項係分散於各組成個體，為規劃及執行查核程序，集團查核人員應決定組成個體執行重大性，且為因應彙總風險，組成個體執行重大性應低於集團執行重大性，故(A)正確。集團財務報表查核時，集團查核人員應辨認並評估重大不實表達風險，然後決定因應所評估之重大不實表達風險而擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍，並評估自取得之查核證據所得出之結論，以作為形成集團查核意見之基礎，故(B)(C)正確。
- \*28.(C)，集團主辦會計師應先確認「組成個體查核人員」是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範），再決定是否可以使組成個體查核人員參與集團查核工作。若集團主辦會計師對其獨立性有重大疑慮，不應使「組成個體查核人員」參與集團查核工作，因對獨立性之疑慮無法僅憑書面聲明予以解除，故(C)不適當。集團主辦會計師應確認「組成個體查核人員」具備適當之專業能力及適任能力，才能讓「組成個體查核人員」參與集團查核工作，且集團查核人員必須充分且適當地參與「組成個體查核人員」之工作，以便控管查核品質，故(A)(B)正確。雖然集團財務報表查核係由集團主辦會計師依據所取得之查核證據，對集團財務報表形成集團查核意見，並出具集團查核報告。但「組成個體查核人員」為集團查核而對組成個體之財務資訊執行工作時，必須對其發現或結論負責，故(D)正確。
- \*29.(D)，集團主辦會計師如擬於集團查核報告中指明「被提及查核人員」之姓名或所隸屬事務所，應取得其同意，且該被提及查核人員之查核報告須與集團查核報告一併列報，故選(D)。組成個體與集團適用之財務報導架構不同時，若符合下列所有條件：①組成個體與集團適用之財務報導架構間對於重大項目之認列、衡量、表達及揭露之規定類似；②集團查核人員無須參與組成個體財務報表之查核，即已取得足夠及適切之查核證據，以評估財務報導架構轉換調整之適當性，集團主辦會計師仍得於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核，故(A)不適當。依審計準則 600 號之規定，必須符合下列所有條件，集團主辦會計師始得於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核：①集團主辦會計師確定「被提及查核人員」已依我國適用之法令規範及審計準則之攸關規定查核組成個體財務報表；②「被提及查核人員」已對組成個體財務報表出具查核報告，且該報告之用途不受限制。若「被提及查核人員」所採用審計準則不同，但已增加額外查核程序以符合我國審計準則及適用法令，即符合上述條件①，集團查核報告仍得提及「被提及查



◆ 審計新論《第十二版》◆

核人員」之查核，此乃跨國企業財報查核常見之處理方式，故(B)不適當。「被提及查核人員」對集團所設計標準財務資訊所出具僅供編製合併報表之限制用途查核報告，不符合上述條件②〔查核報告之用途不受限制〕。此情況下，集團查核報告中不得提及「被提及查核人員」之查核，故(C)不正確。

- \*30.(A)，若集團財務報表中「採權益法之組成個體」之帳面金額與對該組成個體之財務報表中淨資產之份額具重大差異，集團查核人員應就此重大差異取得足夠及適切之查核證據，並確認此等差異符合適用之財務報導架構，才能使用經查核財務報表作為「採權益法之組成個體」財務結果之查核證據，故(A)正確。若集團財務報表與「採權益法之組成個體」財務報表之會計年度結束日間存有重大差異，該組成個體應編製與集團財務報表日相同日期之額外財務資訊，以使集團能依權益法認列該組成個體之相關交易。惟若實務上不可行時，集團應使用該組成個體最近之財務報表，並就該組成個體財務報表日與集團財務報表日之間所發生之重大交易或事項之影響進行調整。此情況下，集團查核人員必須執行額外查核程序，以對上述調整事項取得足夠適切之查核證據，而非逕自決定不使用「採權益法之組成個體」經查核之財務報表作為該組成個體財務結果之查核證據，故(B)不適當。若集團查核人員決定該組成個體經查核之財務報表無法提供有關該組成個體財務結果足夠及適切之查核證據，集團查核人員仍可能使「採權益法之組成個體」之查核人員參與集團查核工作（以「組成個體查核人員」之身分），故(C)不適當。依審計準則 600 號之規定，集團查核人員使用「採權益法之組成個體」經查核之財務報表作為「該組成個體之財務結果」之查核證據時，集團主辦會計師不得於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核，故(D)不正確。〔註：若集團查核人員使用「採權益法之組成個體」經查核之財務報表作為「該組成個體之財務結果」之查核證據，且擬於查核報告中提及該組成個體查核人員之查核，此情況下該組成個體查核人員即為「被提及查核人員」，應另適用「被提及查核人員」之相關規定。〕

CareerJust Accounting Service



### 綜合題解答

1. 簽發無保留意見之查核報告必須具備下列二項要件：
  - (1)會計師之查核工作已遵照審計準則實施，未受任何限制，且已取得足夠及適切之查核證據。
  - (2)財務報表在所有重大方面係依照適用之財務報導架構編製，並未存有重大不實表達。
2. (1)查核報告旨在陳述查核人員完成查核驗證工作後，對「財務報表允當表達」一事之看法，不是在於證明財務報表確係允當表達，雖二者有關，但非同的一件事。
  - (2)兩段文句在查核之本質目的，與查核工作範圍廣狹兩方面，均有差異：
    - a. 審計的目的是驗證財務報表是否允當表達，不是專為搜查重大不實表達或舞弊。
    - b. 「依據審計準則執行查核工作」是一種含義較為廣泛的描述。其中涵蓋了審計人員對於執行查核、蒐集證據並提出報告之責任，並隱含若審計人員已依審計準則查核但未發現特定重大不實表達或舞弊，則無須為此負責任。
  - (3)「編製正確」代表絕對正確，但「允當表達」僅表示無重大不實表達存在，不致誤導他人決策。
  - (4)「在所有重大方面係依照[適用之財務報導架構]編製」表示交易處理符合財務報導架構之規定，而這些規定是基於若干基本假設及慣例所衍生者，「反映真實經濟情況」並不是唯一的假設，還有其他假設如「繼續經營」、「貨幣單位（幣值穩定）」、「會計期間」、「報導個體」或「穩健原則」等，必須平衡兼顧，故二者有別。
3. (1)溝通關鍵查核事項之目的係對所執行之查核提供更高之透明度，俾增進查核報告之溝通價值。
  - ①關鍵查核事項之溝通係為財務報表預期使用者（簡稱預期使用者）提供額外資訊，以協助其瞭解依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。
  - ②溝通關鍵查核事項亦可協助預期使用者瞭解受查者，以及經查核財務報表中涉及管理階層重大判斷之領域。
  - ③於查核報告中溝通關鍵查核事項亦可提供預期使用者就受查者相關事項、經查核之財務報表或所執行之查核，與管理階層及治理單位作進一步溝通之基礎。
- (2)會計師須於查核報告中溝通關鍵查核事項之情況，包括：
  - ①查核上市(櫃)公司整份一般用途財務報表。
  - ②法令規定必須於查核報告中溝通關鍵查核事項。
  - ③會計師自行決定於查核報告中溝通關鍵查核事項。
- (3)除非法令另有規定，會計師出具無法表示意見之查核報告時，查核報告不應包括關鍵查核事項段。

此項規定之理由為：會計師出具無法表示意見之查核報告時，如溝通關鍵查核事項，可能暗示財務報表中與該等事項有關之部分可以信賴，而與對財務報表整體之無法表示意見不一致。



## ◆ 審計新論《第十二版》◆

4. 會計師應經由下列步驟而決定於查核報告中溝通之關鍵查核事項：

(1) 查核人員應從與治理單位溝通之事項中決定「查核時高度關注之事項」。作此決定時，查核人員應考量下列情事：

- ① 所評估重大不實表達風險較高之領域，或所辨認存有顯著風險之領域。
- ② 對財務報表中涉及管理階層重大判斷之領域（包括已辨認具高度估計不確定性之會計估計），查核人員所作之重大判斷。
- ③ 於財務報導期間所發生之重大事件或交易對查核之影響。

(2) 會計師應從上述「查核時高度關注之事項」中，進一步決定對本期財務報表之查核最為重要之事項，亦即「關鍵查核事項」。

(3) 會計師應將從關鍵查核事項中排除不得或不宜公開揭露之部分後，再於查核報告中溝通關鍵查核事項。不得或不宜公開揭露之情況，包括：

- ① 法令不允許公開揭露特定事項。
- ② 在極罕見情況下，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。但若受查者已公開揭露有關該事項之資訊，則會計師仍應敘述該事項。

5. 下列事項本質上即為關鍵查核事項，但會計師不應於查核報告中關鍵查核事項段敘述該等事項：

- (1) 導致表示修正意見之事項。
- (2) 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之重大不確定性。

會計師依相關審計準則之規定報導上述事項，且不應於查核報告中關鍵查核事項段敘述該等事項，而應於關鍵查核事項段索引至保留（或否定）意見之基礎段或繼續經營有關之重大不確定性段。

6. (1) 保留意見

在下列情況下，會計師應表示保留意見：

- ① 會計師已取得足夠及適切之查核證據，並認為不實表達（就個別或彙總而言）對財務報表之影響雖屬重大但並非廣泛。
- ② 會計師無法取得足夠及適切之查核證據以作為表示查核意見之基礎，但認為未偵出不實表達（如有時）對財務報表之可能影響雖屬重大但並非廣泛。

(2) 否定意見

會計師已取得足夠及適切之查核證據，並認為不實表達（就個別或彙總而言）對財務報表之影響係屬重大且廣泛，應表示否定意見。



(3) 無法保留意見

- ① 會計師無法取得足夠及適切之查核證據以作為表示查核意見之基礎，且認為未偵出不實表達（如有時）對財務報表之可能影響係屬重大且廣泛，應出具無法表示意見之查核報告。
- ② 在極罕見情況下，儘管查核人員已對多項不確定性中之每一個別不確定性取得足夠及適切之查核證據，但會計師因該等不確定性之潛在相互影響與對財務報表之可能累積影響，而無法對財務報表形成查核意見時，應出具無法表示意見之查核報告。
- ③ 會計師缺乏超然獨立性時，亦應出具無法表示意見之查核報告。

7. 處理方式應視上期報表之補救情形而定：

- (1) 若上期報表已作修正並重新簽發查核意見，則本期只須核對比較報表，俾與修正後之版本一致，並出具增列其他事項段之無保留意見查核報告，註明此事。
- (2) 若以上動作皆未採行，則上期報表有不允當處，此時本期查核報告應作適當修改，視期初餘額對本期報表之影響程度出具保留意見或否定意見之查核報告，以資因應，至於上期報告，亦應比照適當修改查核意見且說明此事。

- 8. (1) B，保留意見。 (2) E，無保留意見，並增列強調事項段。
- (3) A，無保留意見。 (4) C，否定意見。
- (5) F，無保留意見，並增列其他事項段。 (6) D，無法表示意見。

9.

狀況	查核意見種類	理由	查核報告之結構
(1)	保留意見	對於紅利積點之會計方法不適當，其影響重大但非廣泛。	B、D、E、I、K
(2)	無法表示意見	查核範圍受到限制，其可能影響重大且廣泛。	B、D、I、L
(3)	無保留意見 增列強調事項段	首次採用IFRSs屬於有關財務報表的重大事項，應於查核報告中強調此一事項。	A、C、G、E、 I、K
(4)	否定意見	繼續經營假設不適當，其影響重大且廣泛，但財務報表未依清算價值評價及分類。	B、D、E、I、K
(5)	無保留意見	繼續經營假設是適當的，但存有重大不確定性，受查者財務報表已作適當揭露	A、C、F、I、K
(6)	保留意見	受查者採用之會計估計變動且影響重大但非廣泛，會計師不表同意。	B、D、I、K



◆ 審計新論《第十二版》◆

狀況	查核意見種類	理由	查核報告之結構
(7)	無保留意見 增列強調事項段	受查者採用之會計估計變動且對財務報表有重大影響，會計師亦表同意。	A、C、G、I、K
(8)	保留意見	財務報表之揭露不適當，其影響重大但非廣泛。	B、D、I、K
(9)	否定意見	財務報表對衍生性金融商品之揭露不適當，其影響重大且廣泛（該項目占資產總額之60%）。	B、D、I、K
(10)	保留意見	現金流量表為一項基本財務報表，缺少此報表屬於重大不實表達之情況，但其影響未達到廣泛之程度。	B、D、I、K

10. (1) 否定意見，受查者未將重大子公司編入合併報表，不符合財務報導架構之規定，且其對集團財務報表之影響重大且廣泛，故集團主辦會計師應對集團財務報表出具否定意見之查核報告。
- (2) 無法表示意見，查核人員無法取得足夠與適切之查核證據作為表示查核意見之基礎，且其影響重大且廣泛（會計資訊系統發生許多錯誤且影響存貨、銷貨成本、應付帳款、應收帳款及銷貨收入等諸多重要項目），故集團主辦會計師應出具無法表示意見之查核報告。
- (3) 否定意見，受查者採用繼續經營會計基礎編製財務報表並不適當，已違反財務報導架構之規定，此情況下受查者應改採清算基礎編製財務報表，但卻仍採繼續經營會計基礎，其影響重大且廣泛，故會計師應出具否定意見之查核報告。
- (4) 無保留意見，並增列繼續經營有關之重大不確定段，以提醒財務報表使用者注意與該事件或情況有關之附註揭露，並敘明該等事件或情況顯示受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，且未因該事件或情況而修正查核意見。
- (5) 無保留意見，並增列強調事項段，以將該強調事項索引至財務報表相關揭露，並應敘明未因該強調事項而修正查核意見。

\*11. (1) 集團查核人員應決定「擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍」，包括：

- ① 須對哪些組成個體執行進一步查核程序。
  - ② 對該等組成個體擬執行工作之性質、時間及範圍。
- (2) 集團查核人員應設計並執行進一步查核程序，以因應「所評估因合併流程而產生之集團財務報表重大不實表達風險」，包含：
- ① 評估所有企業或營運單位是否均已依適用之財務報導架構納入集團財務報表。若適用時，亦應對次合併流程（例如：子公司合併流程或分組/分層合併流程）設計並執行進一步查核程序。
  - ② 評估「合併調整及重分類」之適當性、完整性及正確性。

◆ 第八章 課本習題解答 ◆



- ③評估管理階層於合併流程中所作之判斷是否有管理階層偏頗之跡象。
- ④因應所評估因合併流程而產生「導因於舞弊之重大不實表達風險」。
- (3)若企業或營運單位之財務資訊未採用「與集團財務報表相同之會計政策」編製，集團查核人員應評估該財務資訊是否已作適當之調整，以利集團財務報表之編製與表達。
- (4)若集團財務報表包括「財務報導期間結束日與集團不同之企業或營運單位之財務資訊」，集團查核人員應評估「該財務資訊是否已依適用之財務報導架構作適當之調整」。
- \*12. 集團主辦會計師應依循下列步驟而決定於集團查核報告中提及其他會計師（被提及查核人員）之查核：
- (1)瞭解被提及查核人員
- ①集團主辦會計師應確認「被提及查核人員」瞭解並遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。
- ②集團主辦會計師應確認「被提及查核人員」具備適當之專業能力及適任能力。
- (2)對「被提及查核人員」有關合併流程之考量
- 集團查核人員應確認能自集團管理階層或「被提及查核人員」取得影響合併流程之資訊。
- (3)決定是否提及「被提及查核人員」之查核
- ①僅於符合下列所有條件時，集團主辦會計師始得於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核：
- ❶集團主辦會計師確定「被提及查核人員」已依我國適用之法令規範及審計準則之攸關規定查核組成個體財務報表。
- ❷「被提及查核人員」已對組成個體財務報表出具查核報告，且該報告之用途不受限制。
- ②若組成個體與集團適用之財務報導架構不同，必須符合下列所有條件，集團主辦會計師始得於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核：
- ❶組成個體與集團適用之財務報導架構間對於重大項目之認列、衡量、表達及揭露之規定類似。
- ❷集團查核人員無須參與組成個體財務報表之查核，即已取得足夠及適切之查核證據，以評估財務報導架構轉換調整之適當性。
- (4)若集團主辦會計師決定於集團查核報告中提及「被提及查核人員」之查核，集團查核人員應執行下列程序而對該等組成個體取得足夠及適切之查核證據：
- ①審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」規定之程序（於適用時）。
- ②閱讀該等組成個體之財務報表及被提及查核人員之查核報告，以辨認重大事項。