



第九章 採購循環及存貨

選擇題解答

- 1.(B)，請購單應由需求部門主管依其實際情況而決定是否核准請購，採購部門並不瞭解需求部門之實際情況，無法作出適當之判斷。況且，採購部門負責採購工作，可能因自身利益之考量而影響核准請購之決斷，例如：若供應商以回扣行賄，可能使採購部門核准不必要之請購，故(B)不適當。
- 2.(D)，採購交易的會計處理屬於應付帳款部門之職務，會計人員應先核對進貨發票、驗收單及訂購單等憑證，確認進貨交易業已完成，才能記錄進貨交易，故選(D)。加蓋「付訖」章係為避免以相同憑證重複請款，應於開立支票付款時加蓋，故(A)屬於出納工作。良好的內控應禁止會計人員接觸付款支票，故不選(B)。通常內控單據係採複寫方式同時填寫各聯，良好的內控係在印製訂購單時就使送交驗收部門的單據無法複寫數量，既避免不慎誤填，亦可省略事後檢查，故不選(C)。
- 3.(B)，簽發支票時，在交易憑證上加註「付訖」字樣，才能避免對同一筆交易重複付款，故選(B)。大額支出均由二名人員共同會簽支票，雖加強審核功能，但若已付款憑證未註明「付訖」字樣，仍可能就同一筆交易重複付款，故不選(A)。每月寄發應付帳款對帳單給供應商，係事後對帳，無法有效避免重複付款。另外，重複付款之情況下，進貨交易及付款交易可能均重複入帳，應付帳款餘額未必錯誤，況且供應商可能因重複付款而獲利，通常不會主動揭發重複付款之情況，故不選(C)。銀行對帳單不應由出納人員編製，且該表係針對公司帳上與銀行帳上之紀錄差異進行調節，若重複付款交易於公司帳上與銀行帳上均已作記錄，將不會發現重複付款之情形，故不選(D)。
- 4.(D)，本題係採購經理私自替親友以大宗採購優惠價格採購商品。巴比必須以「大家樂量販店」之名義填發訂購單向供應商採購，才能享有採購優惠價格，但此行為未經許可，因此必然隱匿此部分交易。若大家樂量販店對於訂購單預編序號，並追蹤其使用情形，應可發現部分訂購單之異常狀況，故選(D)。
- 5.(A)，基於實際運作方便性之考量，預編序號仍未使用之訂購單及驗收單應由使用部門（採購部門及驗收部門）自行保管及使用，而該等單據使用情形之追蹤可交由應付帳款部門負責，以達監控單據使用情形之目標。由於應付帳款部門負責核對訂購單、驗收單及供應商發票後編製傳票申請付款，若由該部門保管未使用之訂購單及驗收單並追蹤其使用情形，可能會有勾結供應商而以不實之訂購單及驗收單要求付款之舞弊風險，故選(A)。
- 6.(B)，交易條件為起運點交貨，表示商品從洛杉磯運出(X1年12月21日)時，其所有權移轉給受查者，即有清償貨款之義務，故此筆進貨交易應於X1年12月21日入帳。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- 7.(C)，查核人員欲測試「進貨交易是否均已完整入帳」，應以「進貨交易」作為查核母體，從中抽選受查樣本，追查至帳上紀錄，以查驗進貨交易是否均已入帳。驗收單為進貨交易成立之證明文件，故選(C)。
- 8.(D)，從進貨日記簿抽選受查樣本，逆查其訂購單、驗收單及供應商發票等憑證，係就已入帳進貨交易驗證其是否確實發生，故選(D)。
- 9.(A)，此項控制測試係為查明受查者是否未經核准即開立支票付款，查核人員應從已付款支票抽選受查樣本，逆查至現金支出傳票是否經適當核准。通常銀行於付款後會將已付支票註銷並寄還給受查者，故選(A)。受查者若有未經核准開立支票付款之舞弊情形，舞弊者必須藉由各種方式隱匿其舞弊行為，有可能不在帳上記錄此等付款交易而不編製現金支出傳票，故不選(D)。已訂購或已驗收之交易未必均已付款，故不從(B)(C)抽選受查樣本。
- 10.(B)，訂購單及驗收單是否均預編序號，並定期追蹤其使用情形，可確認採購交易是否均已作適當處理而無遺漏，包括已驗收之採購交易是否均已入帳，故選(B)。核對訂購單、驗收單及供應商發票三者相符後才認列進貨交易，主要為確認交易均已發生，故不選(A)。驗收部門確認有已核准訂購單才簽收商品，係為避免簽收未經核准訂購之商品，故不選(C)。請購單預編序號，可查明已核准請購單是否均已作訂購、驗收等後續處理而無遺漏。定期就請購單與供應商發票作勾稽核對，係確認供應商之請款情形，但此程序無法釐清「請購單經核准後、供應商仍未請款」之原因（未訂購、未驗收或未請款），若商品仍未驗收，因進貨交易尚未發生，與帳列交易之完整性無關，故(D)不如(B)。
- 11.(A)，良好的內部控制，應將記錄、保管及批准三項職能區分，編製應付憑單（會計）與簽發支票（出納）是不相容之職務，應避免由同一人負責，故(A)正確。應付帳款著重於驗證完整性，函證係就帳列應付帳款寄發詢證函，無法查出未入帳之應付帳款，因此函證並非查核應付帳款時必要之查核程序，(B)不正確。若欲檢測「供應商請款之貨品是否均已收到」，應從「請款」抽選受查樣本，通常供應商請款時必須檢附發票，因此應從供應商發票抽選受查樣本，核對至驗收單，即可驗證供應商請款之貨品是否確已收到。「應付憑單」係受查者認列進貨交易及應付帳款所編製之內部憑證，通常受查者會計人員必須先核對請購單、採購單、驗收單及供應商發票等憑證相符後，才會編製應付憑單，亦即：應付憑單係就「已收到貨品且供應商提出請款之進貨交易」而編製。若從應付憑單抽選樣本，查核人員很可能無法抽選到「供應商提出請款，但未收到貨品之交易」，然而受查者可能有些交易係「供應商已請款，但因請購單、採購單、驗收單等憑證尚未收齊，無法確認是否已收到貨品」，這類交易未列入抽查範圍，將使該項測試無法達成其欲驗證之查核目標，故(C)不適當。銀行調節表係就當期銀行存款收付交易之帳載記錄與銀行對帳單進行調節，未入帳應付帳款尚未付款，與當期銀行存款收付款交易無關，無法藉由編製銀行調節表而發現，故(D)不正確。



- 12.(B)，企業因驗收商品而產生清償貨款的義務，故由驗收單可確定應付帳款的發生時點。由期後現金支出交易核對至驗收單及供應商發票，可能發現報導期間結束日前已驗收而未入帳的進貨交易，因而漏列了期末應付帳款，故選(B)。由已入帳的進貨交易（進貨簿）抽選樣本進行查核，無法發現未入帳交易，故不選(C)。若受查者漏列應付帳款，查核人員不可能由「帳列交易」抽選到「未入帳交易」作為函證對象，由於函證對於未入帳應付帳款之查核助益不大，故不選(A)。期後發出的訂購單不可能在報導期間結束日前驗收，期末尚無支付貨款之義務，故不選(D)。
- 13.(C)，本題探討應付帳款的完整性聲明，與漏列應付帳款有關。從應付帳款明細帳（已入帳應付帳款）抽選受查樣本，逆查其相關憑證，係就已入帳應付帳款驗證其存在聲明。此查核程序不會抽選到未入帳應付帳款進行檢查，無法驗證完整性聲明，故選(C)。通常採購交易頻繁進行，主要供應商之應付帳款餘額較少為零。若有應付帳款餘額為零較為特殊，查核人員寄發詢證函給期末餘額為零的供應商，有可能發現係因受查者漏列該供應商之應付帳款，故不選(A)。若驗收單預編序號，經由查明其使用及入帳情形，可能發現某一編號之驗收單已使用但未入帳，從而漏列應付帳款，故不選(B)。由受查者期後所收到之供應商發票追查至驗收單，有可能發現相關商品於財務報導期間結束日前已驗收但未入帳，故不選(D)。
- 14.(B)，依受查者原訂付款政策，正常之應付帳款週轉率應為6次（ $12 \div 2$ ）；但按帳列情形計算之應付帳款週轉率為8次，表示本期實際平均付款期間為1.5個月（ $12 \div 8$ ），可能是受查者提前付款，或因帳上錯誤而導致應付帳款週轉率偏高。由應付帳款週轉率之計算公式（ $\text{本期進貨} \div \text{平均應付帳款}$ ）推判，帳上錯誤可能是本期進貨高估或應付帳款低估，故選(B)。
- 15.(B)，受查者將驗收單預編序號管理且依序使用，本期最後一筆進貨交易之驗收單編號為27321，若於本期進貨交易中發現使用之驗收單編號大於27321，表示很可能將次期進貨交易提早於本期入帳，致使本期進貨截止不適當，故應選(B)。
- 16.(D)，存貨控制之書面說明中，通常會將說明對於存貨所採行之內部控制，可協助查核人員瞭解受查者存貨之內部控制，故選(D)。盤點存貨或重新計算存貨之價值與「餘額細項測試」有關，而分析存貨週轉率則屬於「分析性程序」，均不適用於「瞭解內部控制」，故不選(A)(B)(C)。
- 17.(B)，驗收單預編序號，並定期就其使用情形與存貨紀錄進行調節，可確認是否有已驗收商品仍未入帳，與存貨之完整性聲明有關，故選(B)。(A)(C)(D)均屬保障存貨實體安全及資訊紀錄之控制，與存在與發生聲明有關，故不選。
- 18.(A)，將存貨倉庫上鎖，並限制未經授權之人員不得進入倉庫，可避免存貨遭偷竊，故選①。定期盤點存貨，並就存貨之實體數量與帳載數量進行調節，可瞭解存貨盤盈虧之數量並調查其發生原因，不僅掌握存貨實體之情況，亦督促存貨保管人員善盡職責，故選③。



◆ 審計新論《第十二版》◆

②係查明進貨交易確已發生後才入帳，未涉及存貨之實體，與保障存貨實體安全無關，故不選。分析性程序僅能發現異常情況，必須另作調查才能進一步瞭解異常詳情及其發生原因，故不選④。

- 19.(C)，若控制風險之評估水準偏高，查核人員應擴大執行證實程序，包括在期末或接近期末時執行證實程序，故選(C)。若評估控制風險偏高，查核人員很可能不依賴內部控制，此時不必作控制測試而逕執行證實程序，故不選(A)。受查者存貨之內部控制必須健全，始可採用平時循環式局部盤點存貨，故不選(C)。毛利率法是粗略推估存貨之方式，只適合於存貨之內部控制健全，故不選(D)。
- 20.(D)，查核人員詢問存貨是否有滯銷或廢棄的情況，係為判斷針對存貨所提列之備抵存貨跌價是否適當，與存貨之評價聲明有關，故選(D)。
- 21.(A)，存貨盤點係由受查者主導，查核人員僅是參與其事，可能無法決定實施存貨盤點之日期，且若所有受查者（以採歷年制為主）均集中於財務報導期間結束日實施存貨盤點，會計師事務所未必備有足夠之查核人員可供同時分派至各地參與存貨盤點，因此審計準則 501 號允許「受查者非於財務報導期間結束日執行存貨盤點」，但查核人員必須執行額外查核程序，俾對「存貨於盤點日至財務報導期間結束日間之變動是否適當記錄」取得查核證據，故(A)不正確。依審計準則 501 號之規定，若由第三方保管之存貨（例如寄銷或儲存於受查者場所以外之存貨）對財務報表係屬重大，查核人員得向第三方函證其代為保管存貨之數量及狀況，以取得有關「受查者存貨之存在及狀況」之查核證據，故(B)正確。若本期製造成本之分攤不當，將會影響財務報表中之期末存貨（在製品及製成品）及銷貨成本之正確性，查核人員宜謹慎查核，故(C)正確。藉由存貨週轉率而分析期末存貨金額是否有高低估或呆滯之情況，乃是查核人員常採用之分析性程序，故(D)正確。
- 22.(D)，對於受查者報導期間結束日已裝櫃待運之存貨，查核人員可採取其他查核程序替代拆封盤點，例如：查核進貨交易憑證或生產紀錄、查核相關銷貨交易憑證，必要時得向進銷貨之對象進行函證，故(D)不正確。(A)係存貨盤點時必要之控管程序，(B)(C)係查核人員參與存貨盤點之應注意事項，均屬正確。
- 23.(B)，查核人員觀察存貨之盤點，主要目的在驗證存貨之聲明，與完整性聲明無關，故(B)不正確。查核人員參與存貨盤點時，除「檢查存貨之實體存在，以確認存貨之存在聲明」外，亦應辨認過時、損壞或陳舊之存貨，以評估存貨之評價是否適當，故(C)正確。審計準則 501 號允許存貨盤點非於財務報導期間結束日執行，但「非於財務報導期間結束日執行存貨盤點是否適當」，取決於受查者對存貨變動控制之設計、付諸實行及維持之有效性。若受查者不能控管存貨之變動情形，將無法釐清「盤點日至財務報導期間結束日間之存貨變動情形」而推估期末存貨之數量。此情況下，不宜將存貨盤點安排於非財務報導期間結束日執行，故(A)(D)正確。基於上述考量，審計準則 501 號要求：若受查者非於財



務報導期間結束日執行存貨盤點，查核人員應執行額外查核程序，俾對「存貨於盤點日至財務報導期間結束日間之變動是否適當記錄」取得查核證據。

- 24.(B)，存貨盤點紀錄係受查者於存貨盤點前，依據存貨明細帳之紀錄，編製清冊列出即將進行盤點之各項存貨及其數量。查核人員從存貨盤點紀錄選取項目，追查至實體存貨，主要係驗證帳列存貨是否確實存在，與存貨紀錄之完整性無關。查核人員於參與受查者存貨盤點時，若欲驗證存貨紀錄之完整性，宜從抽點之存貨實體核對至存貨盤點紀錄（依據存貨明細帳），有可能發現帳上漏記存貨之情況，故(B)不正確。(A)(C)(D)均為查核人員參與受查者存貨盤點時應執行之查核程序。
- 25.(C)，截止測試係為了驗證交易記錄於正確之報導期間，查核人員應查核報導期間結束日前後數日之交易是否記錄於正確之報導期間，故選(C)。
- 26.(D)，若期末受查者有「起運點交貨」之運送中進貨，雖然尚未收到存貨，其所有權已移轉給買方，受查者應將該等商品列入期末存貨，故選(D)。將存貨設定擔保質借，並不會影響其所有權，但須於財務報表中作適當揭露，故不選(A)。觀察存貨盤點時，從抽點項目核對至帳載紀錄，係為確認帳上存貨是否漏記，與完整性聲明較攸關，故不選(B)。向保管人函證受查者存放在外之存貨，係為確認其存在聲明，故不選(C)。
- 27.(D)，查核人員由存貨盤點單核對至存貨明細表，係為測試存貨盤點單上之項目是否均已列入存貨明細表，可確認存貨明細表之完整性。通常盤點只查對數量，並不查驗成本金額之計算，故(A)不正確。查核人員必須檢查盤點單上有無盤點人之簽章，才能確認該盤點單是否確實執行盤點程序，故(B)不正確。若欲決定盤點單所列存貨是否真實，查核人員應現場觀察該等存貨之盤點以確認其存在，故(C)不正確。
- 28.(B)，本題應自存貨明細表著手，追查至實體存在的證據。存貨盤點標籤記錄存貨實地盤點的結果，能夠證明存貨的存在，故選(B)。(A)係查驗「已盤點之存貨，是否記錄於期末存貨明細表」，與題意不符，故不選。驗收單及供應商發票僅能證明進貨交易的發生，不能證明期末時存貨仍在倉庫尚未出售，故不選(C)(D)。
- 29.(A)，銷貨退回時，客戶會將商品存貨退還給受查者，若該交易尚未入帳，將使帳上存貨數量少列，致使實際盤點數量高於帳載存貨數量，故選①。〔貨項通知單：銷貨退回時，受查者貸記應收帳款而寄發書面通知客戶。〕若因盤點存貨時未撕下盤點標籤而將該項存貨數量重複計算，將使存貨盤點數量虛增，並導致實地盤點數量高於帳載存貨數量，故選④。〔註：若發生此種情況，查核人員宜慎重評估受查者存貨盤點結果是否可靠。〕起運點交貨之在途進貨，因尚在運送途中，不會列入盤點數量；該存貨之所有權於起運時已移轉給受查者，帳上應認列該筆進貨卻漏未入帳。在盤點及帳上紀錄均未列入該筆進貨之情況下，並不會產生存貨盤盈，故不選②。受查者將進貨退回給供應商，但帳上未作任何分錄，將使帳載存貨數量虛增，盤點結果應為實際盤點數量低於帳載存貨數量，與題目所述情況不符，故不選③。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- 30.(B)，先進先出法的計算錯誤雖使存貨的帳列餘額不正確，但並不影響存貨數量，自不會導致帳列數量與實際庫存數量不符，故選(B)。存貨截止錯誤係因存貨異動交易提前或延後入帳而使財務報導期間歸屬不正確，將造成帳列存貨數量與實際庫存數量不符，故不選(A)。存貨報廢交易未入帳將使帳列存貨數量虛增，必然與實際庫存數量不符，故不選(C)。存貨失竊將使實際庫存數量減少，而與原帳列數量不相符，故不選(D)。

綜合題解答

1. (1) 訂購單之編製，通常由專責之採購部門人員按請購單經批准之需求及供應商之供應條件，擬妥正式文件，經部門主管或更高階層批准後發出。只有在電腦化作業，訂立安全存量及自動檢查發起採購交易及列印請購單，經人工複核無誤後按批准授權情形分別呈核發出，或一定金額以下自動發出，這是較特殊的作業方式。
- (2) 訂購單對各相關作業單位可發揮下列強化內控功能：
- ① 對倉儲部門：
 - a. 驗證其是否依核准之請購情況而編製。
 - b. 驗證驗收部門所填報之數量與訂購數有無出入。
 - ② 對採購部門：
 - a. 控制流通在外（未到貨）訂購單之控制依據。
 - b. 使用預編序號之訂購單，避免未經授權之訂購，或先買再事後補辦程序之可能。
 - ③ 對驗收部門：
 - a. 依據訂購單接受貨物。
 - b. 針對訂購單獨立查驗數量（此時該聯副本數量欄空白）。
 - ④ 對會計部門：
 - a. 驗證資產取得是否經批准，且與原先批准（請購單）一致。
 - b. 驗證供應商發票是否正確。
 - c. 作為核准付款之依據（連同已到貨證明）。
2. (1) E，若供應商送來未經訂購之商品，驗收人員因查無相關之訂購單而拒絕驗收該批商品。
- (2) A，若驗收部門收到之訂購單未填寫訂購數量，則必須實際清點才能填寫驗收數量，此時實際清點之數量應為 980 單位。
- (3) H，若驗收單預編序號，且定期查核其使用情形，則會計部門可追查缺號之驗收單而發現漏記進貨交易。

◆ 第九章 課本習題解答 ◆



- (4) F，若付款之前均先核對訂購單、驗收單及供應商發票，則供應商因無法偽造訂購單及驗收單，而無法以重複開立發票之方式溢領貨款。本題不選(C)係因供應商重複開立發票請款，即使前次請款之發票已蓋「付訖」章，供應商仍能以未蓋過「付訖」章之第二張發票請款，因此控管重點應在審慎查證有無進貨事實，亦即仔細核對訂購單、驗收單及供應商發票等各相關憑證加以判斷。
- (5) C，若付款時立即將傳票及相關憑證加蓋「付訖」章，則員工無法利用進貨憑證重複請款。本題不選(F)係因員工有機會將所有進貨憑證(訂購單、驗收單及供應商發票等)從已付款之傳票抽出，再檢附於重新開立之傳票重複請款，因此僅檢查進貨憑證是否完備，仍無法辨識該筆貨款是否曾經支付。
- (6) B，若開立支票時均載明抬頭、劃線、禁止背書轉讓，該等支票即無法轉供他人使用，因而不成為舞弊者的覬覦對象，故選(B)。雖然要求供應商將支票簽領單寄回或與供應商月結對帳單核對，均有可能發現舞弊情形，但事後發現舞弊仍不如事先防範於未然，故不選(G)(D)。

3. (1) C，請購商品，填寫請購單。 (2) F，預備採購，填寫訂購單。
 (3) A，驗收商品，填寫驗收單。 (4) I，訂購單。
 (5) L，驗收單。 (6) G，供應商發票。
 (7) E，核對進貨相關憑證，並編製傳票。

4. 事項	舞弊或錯誤之情形	受查者應實施之內控程序	查核人員應採行之查核程序
(1)	採購部門未經核准而購買超量商品，超量部分非屬營業所需要，不僅使存貨囤積，亦增加存貨滯銷貶值之風險。	訂購單應經核准後，才能向供應商訂購商品，其內容必須與已核准之請購單相符。	由進貨日記簿抽選樣本，檢查訂購單是否經適當核准，其內容與已核准之請購單是否相符。
(2)	供應商送來之商品短少，驗收人員未確實清點即予簽收，導致受查者溢付貨款。	①送交驗收部門之訂購單不填寫訂購數量。 ②會計人員編製傳票申請付款前，應先核對驗收單的數量是否與倉庫入庫單的數量相符。	①向驗收部門查閱採購部門送來之訂購單，以確認該等訂購單是否未填寫訂購數量。 ②由進貨日記簿抽選樣本，檢查驗收單的數量是否與倉庫入庫單的數量相符。



◆ 審計新論《第十二版》◆

事項	舞弊或錯誤之情形	受查者應實施之內控程序	查核人員應採行之查核程序
(3)	因供應商重複開立發票而重複支付貨款，並使帳列進貨金額虛增。	會計人員編製傳票申請付款前，應先檢查進貨憑證是否齊全且內容相符。(進貨憑證應包括請購單、訂購單、驗收單、入庫單及供應商發票。)	由進貨日記簿抽選樣本，檢查進貨憑證是否齊全且內容相符。
(4)	員工利用進貨憑證重複申請付款，並使帳列進貨金額虛增。	a. 財務部門應開立抬頭(須與供應商全名相符)、劃線、禁止背書轉讓之支票付款。 b. 開立支票時，立即於進貨憑證加蓋「付訖」章。	由進貨日記簿抽選樣本，逆查至進貨憑證是否齊全且內容相符，以確定帳列進貨交易是否屬實。同時亦檢視已付款之進貨憑證是否均加蓋「付訖」章。

5. 茲說明應該執行之證實程序如下：

- (1) 加總委託人編製的附表。
- (2) 將總帳中應付帳款統制帳戶和委託人編製的應付帳款明細表加以對照比較。
- (3) 檢查供應商的對帳單，以便和委託人編製的明細表相對照。
- (4) 複核且審查總帳中統制帳戶的非現金借項或非常項目。
- (5) 對有借方餘額的供應商以及餘額為零的供應商，以積極式函證詢問其餘額。
- (6) 檢查手上未付款的發票(以確定在委託人編製的應付帳款明細表中，是否有任何錯誤的匯出款)。
- (7) 檢查文件，以便和年底之後才付款的發票相對照(確定應付帳款是否被記錄在適當的年度)。
- (8) 檢查驗收單(測試年底截止日期之正確性)。
- (9) 確定付給供應商但年底仍流通在外的支票是否已記錄在銀行截止日期的對帳單上。
- (10) 複核有關爭議事項的往來信函。
- (11) 複核訂購單上可能已收到但未入帳的非常項目或陳舊項目。
- (12) 檢查尚未核對請購、訂購單，故未結案之驗收單。
- (13) 確定委託人的聲明書中包括有關應付帳款的適當聲明。
- (14) 調查並且解決不相符的函證和其他需要追蹤調查的事件。

【解析】作答時，宜先構思通常不必函證之應付帳款，一旦因存有合理懷疑而須函證時，主要應關切何事？可能疑點或缺失為何，俾確認主要查核目的，然後再訂出相對應之程序。初學者於此可試從上述程序逆推其查核目的旨在發現何事，如此反覆推敲，必可功力大增。



6. 負債低列包括已入帳之負債（在本題為應付帳款）低列，及未入帳之負債漏列兩種情況，其結果均導致負債低估，茲分述其加強查核方法如下：

(1) 已入帳之應付帳款低列

① 函證重要供應商，且應將應付餘額留白，由供應商填寫之，俾核對帳列餘額。重要函證對象包括：

- ❶ 主要供應商（未必恰為期末餘額最高之往來戶）—通常受查企業與主要供應商之間之信用交易，授信額度往往最大，故若擬大幅低列負債，以此等戶頭較具可行性及可能性。
- ❷ 有爭議之供應商—雙方對債權債務之金額認定不一致時，亦可能低列。
- ❸ 其他可能低列的個別帳戶之代表性樣本。

② 截止交易測試。旨在確認已入帳之應付帳款有無歸屬期間錯誤，導致低估。

(2) 應付帳款漏未入帳，通常可採行之查核程序如下：

① 檢查及核對賣方發票及每月往來對帳表。

② 檢查決算日後之下列各類交易，俾驗證其「截止交易」情形是否適當。

- ❶ 現金支出
- ❷ 進貨
- ❸ 決算日應入帳而未入帳之應付憑單、驗收報告、發票、訂購單。

③ 分析及評估內部控制系統，能否有效偵察及預防「漏列應付帳款」情事之有效性，俾作為進一步驗證之依據。

綜上所述，在內控不佳，或財務狀況不良，導致審計人員懷疑受查者可能低列負債企圖美化報表時，除採上述查核程序外，尚應了解未入帳負債本質上屬不可驗證事項，無審計軌跡可循，理論上無法查核，但因企圖扭曲表達之時，常有各科目顧此失彼而行跡敗露之可能，故保持高度警覺性，在查核其他科目時，注意有無異常之微量證據，但性質特異者，往往可收旁敲側擊之效，可以補上述程序之不逮。

7. 交易活動包含五項重要階段—發起、批准、執行、保管及記錄，應分別由不同專人負責，若人員不足時，批准、執行、保管、記錄分立，或批准、保管、記錄分立，至少記錄與保管不應由一人兼任。茲說明該分公司內部控制機制上可能存有之五項缺失：

(1) 不當的職能分工：分公司交易活動的五項重要階段由甲君一人包辦，身兼出納、帳務、單據核銷、發起、執行。

(2) 缺乏批准的審核：甲君可利用業務之便，盜用主管、經理印鑑，逕行批准小額採購，使採購批准的審核流於形式，未能落實。



◆ 審計新論《第十二版》◆

- (3)缺乏驗收的複核：甲君多次利用拆單採購、請款、核銷，並未設有其他人專人進行驗收複核，給予虛構採購交易之機會。
- (4)未防範拆單採購：僅規定採購金額10萬元以下，可逕行採購，對於防範拆單採購，無相關規定，建議應對小額採購頻率、次數與累計金額加以限制或加強審核。
- (5)未建立利益迴避：多次小額採購，供應商均為甲君之弟弟，由於未有審核、複核之機制，亦未建立合格供應商名單系統，導致可輕鬆透過虛構採購交易，進行侵吞公款。

8. 聲明主張	查核程序
(1)存在	a.函證寄銷商品及託外儲存存貨。(由第三方保管之存貨) b.觀察存貨盤點。
(2)完整性	a.執行分析性程序。 b.抽點存貨並與客戶自點之明細 / 總數核對。 c.調查寄銷存貨。
(3)權利與義務	a.複核截帳情形(銷貨、銷貨退回、進貨、進貨退出)。 b.檢查已付訖之進貨發票、有關寄銷之協議及契約文件。
(4)評價與分攤	a.驗算存貨彙總之加、乘計算。 b.調節存貨彙總表與總帳之差異。 c.測試存貨計價之適當性。 d.檢查存貨品質狀況。
(5)表達與揭露	a.複核其表達與揭露是否符合 GAAP 之規定。 b.調查質押情形。 c.複核採購承諾或協定。

9. (1)查核人員參與存貨盤點時，通常執行下列查核程序：
- ①檢查存貨以確認其存在並評估其狀況，以及執行盤點測試。
 - ②觀察管理階層指示之遵循情形及記錄與控制存貨盤點結果程序之執行情形。
 - ③取得管理階層盤點程序可靠性之查核證據。
- (2)受查者存貨於報導期間結束日已裝櫃待運，而無法觀察存貨之盤點時，查核人員可採取之替代查核程序如下：
- ①查核進貨交易憑證或生產紀錄。
 - ②查核期後銷貨交易憑證。
 - ③必要時得對買賣雙方函證。



(3)若為首次查核受查者之財務報表，未能觀察上期期末存貨之盤點，且該項存貨對本期具有重大影響時，若查核人員對本期存貨盤點之觀察獲得滿意結論時，得對上期期末存貨實施下列一項或多項之證實測試替代之：

- ①參閱前任會計師之查核工作底稿。
- ②核閱上期存貨盤點紀錄及文件。
- ③抽查上期存貨交易紀錄。
- ④運用毛利百分比法分析比較。

10. 對買賣業通常採行之實地觀察盤存程序包括：

- (1)複核受查者之盤點計畫。
- (2)實地觀察監督盤點。
- (3)在適當時間地點作抽盤。
- (4)由抽盤結果追查相關存貨紀錄。
- (5)由存貨紀錄抽樣追查盤點資料。
- (6)由倉庫中存貨隨機抽樣並核對其永續紀錄。
- (7)驗算加總及彙總。
- (8)勾稽存貨紀錄與存貨明細帳，並調查重大差異。
- (9)確定購、銷貨之截止日正確無誤。
- (10)函證託外儲存之存貨。
- (11)複核在途存貨及寄銷品之處理情形。
- (12)作分析性程序。
- (13)複核受查者所有存貨盤點表單之計算彙總是否正確。
- (14)觀察存貨之存放位置、狀況、是否良好正常、品質無虞，無明顯滯銷瑕疵過時之情形。

11. 若受查者之存貨委由第三方保管，且有資訊顯示為第三方之誠信及客觀性存有疑慮，查核人員除向第三方之函證外，應執行下列查核程序，以替代或補強向第三方之函證：

- (1)自行或安排其他查核人員參與第三方之存貨盤點。
- (2)對「第三方內部控制之適當性」取得其他會計師之報告，以確認存貨業經適當盤點及保全。
- (3)檢查第三方保管存貨之文件。
- (4)當存貨作為擔保品時，向其他方函證。



◆ 審計新論《第十二版》◆

12. I. 存貨價值低於成本通常包括：①滯銷商品，②過時或遭競爭淘汰之商品，③次級品或瑕疵品，④正在折價廉售或即將拍賣之商品，⑤資源已中斷之商品，為查明有無此類存貨，應針對上列疑慮採取因應對策。

II. 判斷淨變現價值是否適當，是高難度的工作，且常須與管理階層共同研判何種價格可消化多少數量，及考慮分別出售原料半成品或組合為成品再出售等，這是審計風險較高的領域。應分別針對不同之存貨狀況，分別提列估算應予調降至淨變現價值之折減幅度，再作彙總。

(1) 欲確認應予折減之項目，下列程序應屬必須：

- a. 檢查存貨控制系統，列出低週轉項目存貨清單（如為電腦化作業則更易列印），不同商品之合理週轉率下限應該不同，但無論何種商品，若留置逾六個月均應存疑。
- b. 檢查存貨報表中，已列入次級品或瑕疵損壞品之項目。
- c. 與管理階層研討滯銷商品之處理計畫，以及可能中斷貨源供應之商品為何，然後估計此種商品之可能售價，至於相關之零組件如何處置，也應一併考量，且評估其變現價值，若是本身生產之產品擬予停產，則涉及整體生產標準相關原料半成品應否組成製成品或逕予出售，也應審慎評價，凡此均應按會計準則中淨變現價值之定義估算之。
- d. 在觀察盤點時，注意明顯陳舊、塵封、不易取卸及通常不太移動的項目，並在存貨明細表上註記。
- e. 調查有無若干產品生產線較不穩定，常有退修，導致其成品不受市場歡迎，因而有評價問題，須考慮予以折減價值。
- f. 核閱相關技術期刊或資料，確認有無過時型式之生產設備，並注意其相關產品。

(2) 欲確認上述存貨之淨變現價值是否適當評價，應執行下列查核程序：

- a. 由最近之銷貨發票中查明各該商品之實際售價。若為仍有零星銷售中之商品則不難查明，若係滯銷已久者，則無近期售價可稽，應由早期銷售價格作保守之調低，較為合理。
- b. 估計此類商品若欲順利售出，可能尚需多少促銷、銷售作業及運送之費用。原則上可以過去各類商品之各該費用作為推估基礎。此外，應儘可能以期後實際發生之各項費用實支情形，與推估結果比較印證。在靠近外勤工作完成日，頗有可能獲得此類數據。
- c. 在缺乏以往交易資料可稽之商品，宜與管理階層研商最合理可能之售價。對於原料半成品擬予製成再出售者，應審慎查詢其加工成本之合理性，尤其是須要特殊組裝技術者，應特別小心，此外有特殊銷售或運送難題者亦應審慎研商之。