

## 會計審計

## 《審計學》

## 試題評析

今年考題與91年普考、90會計師類型一樣，包含問答題50分及選擇題50分，此種考試型態似乎已成為近期考試的主流。問答題主要偏重在期後事項、或有事項與繼續經營假設之性質與查核程序。選擇題多數出現於講義中，亦平均出現在講義之各章節，包含：審計緒論（品質管制制度）、法律責任與職業道德規範（錯誤、舞弊、非法行為）、審計規劃（查核風險、財務報表五大聲明）、內部控制制度、證據（分析性複核、客戶聲明書、或有事項、會計估計）、查核報告、應收帳款函證、應付帳款、股本、銷貨成本、利息費用查核等。只要考前熟讀講義各章節之重點，問答題可以獲得30-35分，選擇題可以獲得40分以上，而總分可以達到約70-75分以上。

一、張會計師查核甲公司90年12月31日止之年度報表時，發現以下之重要期後事項：

- (一)91年1月5日，甲公司之某一生產部門發生火災，一批尚未投保之存貨被燒毀。
- (二)91年1月20日，甲公司與乙公司達成銷售協定，甲公司在91年之銷售額將因而成長一倍。
- (三)91年2月3日，甲公司發行可轉換公司債並獲得現金金融機構\$30,000,000。

針對以上各事項，請指出張會計師應採取何種查核程序？在報表上又應如何揭露？並請說明理由。（二十四分）

答：

期後事項是指資產負債表日後，至查核報告日（外勤工作結束日）或查核報告交付日前內所發生之事項或交易。包括：

- (一)資產負債表日後至查核報告日（外勤工作結束日）間發生之重大事項。
- (二)查核報告日（外勤工作結束日）後至查核報告交付日間查核人員獲悉之重大事項。
- (三)查核報告交付日後查核人員獲悉之重大事實。

查核人員查核期後事項的目的如下：

- (一)驗證其對受查者資產負債表日資產負債之評價有重大影響者，是否業已適當調整。
- (二)查明有助判斷受查者未來財務狀況、經營情形之資訊，是否業已適當揭露。

期後事項依資產負債表日可以劃分為第I類期後事項（Type I Subsequent Events）與第II類期後事項（Type II Subsequent Events），茲將該兩類期後事項說明如下：

種類	型I類期後事項	型II類期後事項
定義	對資產負債表日或資產負債表日以前早已存在的事實，能提供額外證據者，且影響到財務報表編製過程中原有估計，故須調整財務報表。	涉及到資產負債表日後方告存在之情況，這些事項無須調整財務報表內所列有關金額，但如財務報表將令人誤解時仍須加以揭露。

茲依我國審計準則公報第三十號「期後事項」規定，查核人員應儘量於接近查核報告之日期，執行下列查明對受查者財務報表之表達或揭露有所影響之期後事項的查核程序：

- 1.將受查期間之財務報表與期後最近之財務報表比較分析；比較分析時應先查詢財務報表是否於一致之基礎上編製。
- 2.向受查者查詢下列事項：
  - (1)受查者管理階層是否已設置用以辨認期後事項之程序。
  - (2)資產負債表日後有無重大或有事項或承諾。
  - (3)資產負債表日後，資本、長期負債或營運資金等有無重大變動。
  - (4)受查期間財務報表中，會計處理所依據之估計或判斷基礎，有無重大變動。
  - (5)資產負債表日後受查者帳上有無異常之調整事項。
  - (6)資產負債表日後，有無辦理或計劃發行新股或債券、購併或解散清算之情事。
  - (7)資產負債表日後，資產有無發生損毀或被政府徵收之情事。
- 3.查閱期後股東會及董事會等之議事錄；若該等議事錄尚未完成，應查詢其決議事項。
- 4.查詢有關訴訟、賠償及稅捐課徵等事項。
- 5.取得客戶聲明書（包括期後事項）。

準此，本題假設所述期後事項皆屬發生於資產負債表日至查核報告日間之重大事項，經參酌前開規定，擬答如次：

項 目	查 核 程 序	財 務 報 表 處 理 方 式	理 由
(一)91年1月5日，甲公司之某一生產部門發生火災，一批尚未投保之存貨被燒毀。	1.將受查期間財務報表與期後最近期中報表比較分析，以了解火災損失之影響科目及金額。 2.向受查者查詢此一資產毀損情況。	附註揭露火災損失（須扣除保險理賠數）。	此係純粹資產負債表日之後方發生之事實，係屬下年度應入帳之事項，故無須調整本期財務報表，惟宜在其附註中予以適度揭露，以有助於財務報表使用者預測未來之財務狀況與經費成果。
(二)91年1月20日，甲公司與乙公司達成銷售協定，甲公司在91年之銷售額將因而成長一倍。	1.向受查者查詢資產負債表日後有無重大或有事項或承諾。 2.取得董事會會議紀錄，以明瞭協定內容。 3.取得客戶聲明書。	附註揭露協定內容及其估計影響數額。	此甲、乙二公司間之銷售協定係屬承諾事項之一，此一承諾對甲公司之經營可能產生重大影響，故宜在財務報表附註中予以揭露。
(三)91年2月3日，甲公司發行可轉換公司債並獲得現金金融機構\$30,000,000。	1.將受查期間財務報表與最近期中報表比較分析，以了解可轉換公司債增發金額。 2.向受查者查詢資產負債表日後長期負債變動情況，尤其是債券發行事宜。 3.取得董事會會議紀錄，以明瞭有關此一可轉債之議決內容。 4.取得客戶聲明書。	附註揭露公司債發行與轉換條件。	此係第二類期後事項，將之適度揭露有助於財務報表使用者評估其未來之財務影響。

二、(一)請說明或有事項之性質，並舉出五種為確認或有事項已充分揭露之查核程序。

(二)試述可能導致繼續經營假設不成立之情形。並舉出五種評估客戶能否繼續經營之查核程序。(二十六分)

答：

(一)1.或有事項為資產負債表日以前既存之事實或狀況，可能業已對企業產生利得或損失，惟其確切結果，有賴於未來不確定事項之發生或不發生以證實者。

或有事項之查核目的在於查明對受查者財務報表之允當表達有重大影響之或有事項，業已依照一般公認會計原則作適當之處理。

2.確認或有項已充分揭露之查核程序如下（任選五項）：

- 1.查閱法律及其他專業服務費用之內容
- 2.向受查者管理階層取得未決法律案件清單
- 3.向受查者之法律顧問及其他受託辦案之專案人士函詢下列事項：
  - (1)有無未決法律案件
  - (2)對上述或有事項發生損失或利得之可能性，其涉及之金額或範圍之評估意見
- 4.查閱歷年稅捐核定及繳納情形，並確定有無重大未決之行政救濟事項
- 5.查閱至外勤工作完成日止之股東會、董事會及其他重要會議之議事錄
- 6.查閱借款合同、租賃合約、其他重要合約及保證、背書等事項之備忘錄
- 7.向受查者之管理階層查詢有無尚未揭露之重大或有事項
- 8.向金融機關函證應收票據貼現及其他由金融機構保證之餘額
- 9.取得包括或有事項之客戶聲明書

(二)1.可能導致繼續經營假設不成立之情形，根據我國審計公報第16號之規定如下：

下列情形下，客戶繼續經營假設可能無法成立

(1)財務方面

- A.負債總額大於資產總額
- B.即將到之借款，預期可能無法清償或可獲展期
- C.過份依賴短期借款作長期運用
- D.無法償還到期債務
- E.無法履行借款契約中之條件或承諾
- F.重要財務比率惡化
- G.巨額之營業虧損
- H.與供應商之交易條件，由信用交易改為現金交易
- I.開發必要之新產品或其他必要投資所需之資金無法獲得

(2)營運方面

- A.對營運有重大影響人員離職而未予遞補
- B.喪失主要市場、特許權或主要供應商
- C.人力短缺或重要原料缺貨
- D.工廠停工

(3)其他方面

- A.嚴重違反有關規法令之規定
- B.未決訴訟案件之不利判決非受查者所能負擔
- C.法令或政策變動造成重大不利影響
- D.未投保之重大資產發生損毀或滅失

上述各情況可能因受查者採行下列措施而減輕

(1)處分資產

(2)資產售後租回或抵押借款

(3)重新安排債務之償還期限

(4)取得新融資來源

(5)關閉虧損部門

(6)延緩營運上之開支，研究發展支出及固定資產維修支出等

(7)現金增資

2.評估客戶能否繼續經營之查核程序（任選五項）

查核人員對財務報表所依據之繼續經營假設產生疑慮時，通常採行下列查核程序予以澄清：

- (1)分析受查者所提供未來之現金流量、獲利情形及其他相關之資料，並與管理階層討論
- (2)檢討影響受查者繼續經營能力之期後事項
- (3)分析最近之期中財務報表
- (4)查閱借款及其他債務合約
- (5)查閱股東會、董事會及其他重要會議議事錄中有關財務困難之議案內容
- (6)評估關係人或第三者對受查者所作財務支援安排之有效性及可行性
- (7)評估受查者履行客戶訂單之財務能力
- (8)查明有無可能影響繼續經營能力之重大法律事項
- (9)取得管理階層有關未來因應措施之書面聲明