

會計審計

《審計學》

試題評析

今年考題與去年一樣，包含問答題50分及選擇題50分。問答題共3大題，選擇題共25題，問答題較去年2大題有增多之趨勢。問答題主要偏重在電腦審計（詳第四回P.123）、審計抽樣（包含PPS、變量抽樣、單位平均估計法、差額估計及比率估計，詳講義第三回）、首次受託-期初餘額之查核（詳講義第一回P.132、第二回P.36-38）。選擇題平均出現在講義之各章節，包含：審計緒論（作業審計）、審計規劃、內部控制、證據（關係人交易、分析性複核、客戶聲明書）、查核報告（雙重日期、CPA不具獨立性、不一致）、現金、長期投資、審計抽樣（屬性抽樣）、電腦審計等。

整體而言，今年題目較去年為難，但只要考前熟讀講義各章節之重點，問答題可以獲得20-25分，選擇題可以獲得40分以上，而總分可以達到約65分以上。

甲、申論題部分：（五十分）

一、當受查者之內部控制高度電腦化以後，其內部控制程序的特徵與人工制度下的內部控制有相當大的差異。此時以傳統的內部控制查核程序去瞭解及評估委託人之內部控制風險並不恰當。如果受查者之資料處理方式為批次處理(batch processing)時，請詳加說明查核人員可以利用那些電腦審計技術去評估高度電腦化之內部控制風險？（12分）

答：

本題受查者之資料處理方式為批次處理時，包括批次輸入/批次處理或線上輸入/批次處理，通常須待交易累積至一定批量才做處理，故而先存至交易檔，再定期更新永久檔，查核人員可採事後定期查核方式以評估其內部控制風險，茲將可行之電腦審計技術臚列如下：

項目	說明
測試資料法	<p>《意義》由審計人員編制一虛擬交易資料以測試委託人處理資料程式有效性的方法，在此方法下測試資料是由查核人員所希望測試有效及無效交易所組成，並將程式處理結果與審計人員預期結果相比較，以證實系統之作業及控制是否依既定程序進行。</p> <p>《優點》簡便、成本低。</p> <p>《缺點》</p> <p>(1) 僅能測試某一時點，受查客戶程式控制情形，無法了解整個查核期間，控制是否有變動。</p> <p>(2) 此法僅能對程式內的控制加以測試，對於實際處理的文書，則未加以審查。</p> <p>(3) 虛偽的交易可能遭有心人利用而變動真實交易。</p> <p>(4) 測試範圍受查核人員對內部控制了解程度與想像力限制。</p>
平行模擬法	<p>《意義》此法可於控制測試亦可用來執行證實測試。其與測試資料法不同是，用平行模擬法，查核人員需準備一個與受查程式具備同樣功能的程式，而用受查者正式作業使用之資料執行該程式，故稱為平行模擬。查核人員可以通用稽核軟體或PC軟體重行計算銀行存款利息支出是否正確，此即為平行模擬之應用。</p>
已控制程式	<p>《意義》在審計人員控制下，複製原始程式並處理現有資料，並將其輸出結果與委託人現行程式輸出結果相比較，調查其差異的方法，目的在查核委託人程式中是否有未具文件證明即更改程式者。</p> <p>《優點》審計人員可同時利用真實及測試資料來測試委託人程式而不虞混淆委託人檔案，且可不需使用委託人電腦及人員即可進行查核。</p>

二、運用在證實測試的統計抽樣可分為機率與金額大小成比率法（sampling with probability proportional to size, PPS）及傳統的變量抽樣（classic variable sampling），而傳統的變量抽樣常用的方法又可分為：單位平均估計法（mean per unit estimate）、差額估計法（difference estimate）及比率估計法（ratio estimate）。請回答下列有關上述兩類抽樣方法之問題：（13分）

- (一)查核人員決定選擇PPS，而不選擇傳統的變量抽樣的考量因素為何？
- (二)如果查核人員判斷PPS並不適合，決定使用傳統變量抽樣法進行抽樣，在使用單位平均估計法、差額估計法及比率估計法時，所需的資料查核人員皆可取得的情況下，那一種方法通常比較沒有效率？為什麼？

答：

- (一)選擇PPS，而非變量抽樣的考量因素

茲比較PPS與傳統變量抽樣如下表：

PPS與傳統變量法之比較

抽樣情形	適合的抽樣方法	
	PPS	傳統變量法
資訊的可用性		
當抽樣單位的帳面價值未知時		V(MPU)
抽樣初期母體大小未知時	V	
母體變異未知	V	
母體的特性		
有零或貸餘存在		V
對錯誤的預期		
預期無誤述或僅一些高估的錯誤	V	
預期很多誤述或高估和低估都有誤述		V

因此，當抽樣初期母體大小未知時、母體變異未知及預期無誤述或僅一些高估的錯誤時，將選擇PPS而非傳統變量抽樣。

- (二)單位平均估計法、差額估計法及比率估計法

當下述條件成立時，①每一母體項目都有帳面價值②每一樣本項目均確定有一審定值③審定和帳面價值間的差額常常發生，查核人員所需的資料皆可取得時，每單位平均數估計通常較比率估計和差額估計沒效率，主要係因計算樣本量時，必須計入估計母體標準差，且樣本量與估計母體標準差呈正比關係。比率估計和差額估計分別係以母體審定值與帳面值之比值暨母體審定值與帳面值之差額作為估計標準差的基礎，而單位平均估計法卻須以母體審定值作為估計標準差的計算依據，顯然前二者的估計數遠小於後者的估計數，以至於計算而得的樣本量較後者為小，較有效率。

三、(25分)

- (一)王會計師於民國91年度中首次接受尚元公司委託查核財務報表，請問其期初存貨應如何查核？
- (二)假設王會計師無法經由適當之查核程序確認尚元公司民國91年之期初存貨，而對期末存貨及其他項目則獲得滿意之結果，故對該公司民國91年之資產負債表擬表示無保留意見，而對損益表、股東權益變動表及現金流量表則表示保留意見之查核報告。
- 從審計觀點言，王會計師如此做有無違反我國審計準則公報第一號「一般公認審計準則總綱」第十一條：「財務報表整體是否允當表達，應於查核報告中表示意見」有關對財務報表整體表示意見之規定？就相同之情況，如果你是該公司之查核會計師，你將會如何做？
 - 從會計觀點言，王會計師如此做有無會計原理、原則或規則支持？請詳細說明有或無的理由。

答：

- (一)期初存貨查核方式

- 若前期財務報表經其他會計師查核時，其對於期初存貨查核程序：
 - 繼任會計師應考慮前任會計師專業能力與獨立性。
 - 必要時得借閱前任會計師之工作底稿，藉以確定期初餘額。
 - 若前任會計師對前期財務報表並非出具無保留意見之查核報告，則繼任會計師應特別注意其中對本期財務報表攸關部分。
- 前期財務報表未經其他會計師查核(或借閱前任會計師之工作底稿對期初餘額是否適當仍有疑慮)，對於期初存貨，由於查核本期交易仍難獲取期初餘額是否適當之證據，因此通常利用：
 - 核閱受查者上期存貨盤點記錄。
 - 抽查期初存貨評價。
 - 運用毛利百分比法分析。

(二) 出具報告

1.(1)無違反規定。依我國審計準則公報第三十三號「財務報表查核報告」：財務報表之查核報告應對財務報表整體以書面明確表示意見，前項所稱對財務報表整體表示意見，可適用於所查核之全部財務報表或個別財務報表，亦可適用於單期或多期之財務報表。會計師對於所查核之各種或各期財務報表，可表示相同或不同之意見，例如：

- a. 對本期之資產負債表表示無保留意見，而對其他財務報表表示保留、否定意見或無法表示意見。
- b. 對本期財務報表表示無保留意見，而對前期財務報表表示保留意見、否定意見或無法表示意見。

(2)依我國審計準則公報第九號「存貨盤點之觀察」第十七條規定，會計師首次查核受查者財務報表，若未能觀察上期期末存貨之盤點，且該存貨對本期經營成果及現今流量有重大影響，經採行上（一）項所述替代查核程序亦無法獲取上期期末存貨數量及狀況足夠與適切之證據時，應視實際情況，對本期有關財務報表出具保留意見（影響重大）或無法表示意見（影響非常重大時）之查核報告。本題王會計師對91年度損益表，股東權益變動表與現金流量表表示保留意見，惟因資產負債表係表達資產負債表日之期末存貨與保留盈餘的餘額，不受上期期末存貨數額若干所影響，故而出具無保留意見，尚稱符合審計準則要求。倘筆者為尚元公司查核會計師，經專業判斷認為上開無法觀察盤點之期初存貨數額對本期財報影響未臻極為重大時，自亦如王會計師出具保留意見之查核報告。

2.會計等式：期初存貨+本期進貨=銷貨成本+期末存貨

亦即：銷貨成本=期初存貨+本期進貨-期末存貨

雖然會計師對於期末存貨獲得滿意之結果，但是無法經由適當之查核程序確認期初存貨，即使本期進貨可經適當查核，依上述會計等式仍將無法確定銷貨成本之金額。故損益表中的銷貨成本將無法確認，因此，股東權益變動表及現金流量表亦無法藉由損益表編製出來。惟會計學理所謂錯誤更正之探討，其中存貨錯誤係屬前後二期可自動抵銷之錯誤，故無論上期期末存貨數額若干，帳載存貨數額高估低計與否，均不至於影響本期期末資產負債表之允當表達。

是以本題王會計師對資產負債表表示無保留意見，同時對其餘報表表示查核範圍受限制的保留意見，是充分受到會計學理支持的。