

104 年專門職業及技術人員高等考試
會計師、不動產估價師、專利師考試試題

代號：80320
頁次：8-1

等 別：高等考試

類 科：會計師

科 目：審計學

考試時間：3 小時

座號：_____

※注意：禁止使用電子計算器。

甲、申論題部分：(50 分)

- (一)不必抄題，作答時請將試題題號及答案依照順序寫在申論試卷上，於本試題上作答者，不予計分。
(二)請以藍、黑色鋼筆或原子筆在申論試卷上作答。

一、甲公司銷貨之交易方式，有目的地交貨及起運點交貨二種；運送方式，有陸運及海運二種，海運另包括陸地運輸；交貨地點僅有臺灣、美國及英國三地。交貨地點為臺灣者，均於出貨當日送達；交貨地點為美國者，均於出貨後 45 日送達；交貨地點為英國者，均於出貨後 50 日送達。其資訊系統認列銷貨收入之時點，係出貨單所載之出貨日期。查核人員擬採用電腦輔助查核技術測試該公司收入之認列時點，評估有無重大不實表達。查核人員要求受查者依下列格式提供訂單及出貨單之資料：

1. 訂單檔案部分：

訂單編號	商品品項	商品數量	商品名稱	交易方式	交貨地點
------	------	------	------	------	------

2. 出貨單檔案部分：

出貨單編號	出貨日期	訂單編號	商品品項	商品數量	出貨金額	運送方式	交貨地點
-------	------	------	------	------	------	------	------

試問：

- (一)查核人員為評估受查者收入認列之時點有無重大不實，至少應取得資產負債表日前多久之資料，請說明理由。(3 分)
(二)查核人員進行比較時，應以那個欄位當作關鍵索引？(1 分)
(三)查核人員欲採用下列表格，評估收入之認列有重大不實表達之可能性。試完成下表。(6 分)

交貨地點	交易方式	收入認列時點不實之可能性	調整方式(註)

註：1. 請說明應如何調整。

2. 僅認列時點不實之可能性高時，才須說明。

- 二、(一)外部函證程序是一種證實查核程序，查核人員是否必須執行？理由為何？（5分）
- (二)若查核人員決定要執行外部函證，在決定誰是受函公司的適當人員時，須考量那些因素，是其能力、意願，或二者兼具？理由為何？（5分）
- (三)應收帳款函證主要可對那項財務報表之聲明提供查核證據？如查核人員對應收帳款進行函證時，未收到回函，應採取什麼替代查核程序？（5分）
- (四)針對應付帳款係完整之聲明，那些查核程序較有效？（5分）

三、請就會計師職業道德規範公報之規定回答下列問題：

- (一)為何要求會計師須獨立？會計師實質上之獨立及形式上之獨立有何不同？那一種獨立較難做到？（9分）
- (二)請判斷會計師在下列情況下，是否違反職業道德規範公報之規定，並說明其理由：（6分）
- 1.會計師同時提供財務報表查核服務與該客戶退休金評價相關之退休金精算報告。
 - 2.某公開發行公司之簽證會計師事務所同時亦為該公司提供記帳服務。該公司管理階層已確認會計紀錄為其責任，會計師並未參與公司之管理營運決策，並已執行必要之查核程序，蒐集證據，製成工作底稿。

四、會計師可能因違反相關法令之規定而擔負行政責任，相關法令至少包括會計師法。請就公開發行公司財務報表簽證業務，依下列格式填入正確資訊，比較二者之異同，以及明述何者較嚴格。（5分）

項目	會計師法	證券交易法
事由（不當行為）		
處分之方式		
停止執業之期間	2月-2年	0月-2年
處分人		
處分之速度（快慢）		
處分之適用範圍		

乙、測驗題部分：(50 分)

代號：2803

共 23 題，其中單一選擇題 19 題，複選題 4 題，各題答案須用 2B 鉛筆 在試卡上依題號清楚劃記，於本試題或申論試卷上作答者，不予計分。

一、單一選擇題（第 1 題至第 19 題，每題 2 分，占 38 分）

說明：所列的四個選項，請選出一個正確或最適當的答案，複選作答者，該題不予計分。

民國 64 年黃小明醫師學成返鄉，以父親之名成立社團法人大明醫院，經營有成，地方上無人不讚。13 年後，S 市政府委託其經營該市府方出資建成之市立醫院，約定小明醫師使用該市立醫院之設備，每年繳付給市政府一筆定額權利金。各醫院採購數量不一，採購數量較大者，可自藥商取得之數量折扣就較大。91 年，黃醫師在二家醫院之上設立營運中心，統籌二家醫院之採購、醫務管理等業務。95 年，黃醫師再度擴大營運規模，邀集多方人士捐資成立財團法人彰明醫院。三家醫院構成大明醫療集團，小明醫師本人任大明、彰明二醫院之董事長，長女及次女分任大明、彰明二家醫院之財務長。三家醫院之採購、醫務等營運，均受集團營運中心節制。彰明醫院使用先進醫療儀器，醫術高超，再加上七星級飯店化的服務，顛覆經營醫院的傳統觀念，在全國均享盛名。

84 年 3 月，我國開始實施全民健保制度，成立行政院衛生署中央健康保險局（102 年 7 月改組為衛生福利部中央健康保險署）。醫病雙方之結構自此改變：過去，醫院提供醫療服務，病人接受醫療服務，醫院為賣方，病人為買方，賣方較買方強勢；健保局成立後，握有集中採購權，個別醫療院所雖仍提供醫療服務，但不再是強勢的一方。健保局支付醫療服務及藥價之費用予各醫療院所，並掌握核減藥價之權力。醫院為避免藥價收入被核減，多要求藥商按折扣前之原價開立發票，憑以向健保局請款；至於藥商會配合醫院之要求，再依議價結果另行開立折讓單交付醫院，醫療院所實際支付給藥商之金額則係淨額。

99 年 3 月，小明董事長要自己的姪子出面，用小巷內一間沒有電梯的小小地下室成立資本額僅 \$500 萬的關係人健明公司。從此，三家醫院之進藥與藥商的銷貨作業雖事實上與以前相同：仍由集團營運中心之員工負責進藥，仍使用由營運中心控制之銀行帳戶交付藥款，藥商之出貨作業仍逕送集團旗下各醫院，但三家醫院名義上均改向健明進藥，供應商銷貨發票的抬頭，自過去集團營運中心指定的醫院改為健明。

103 年 9 月，健保署接獲匿名檢舉：三家醫院自 99 年起未記錄已取得之進貨折扣，致進藥成本高估，至 103 年 9 月止，高估之數達 \$10 億。健保署乃向大明、彰明等醫院調閱歷年藥品採購資料，並於 103 年 12 月初聘會計師進行專案查核。健保署明知大明、彰明等醫院歷年財務報表均由甲會計師查核，但未聘甲會計師查，而聘乙會計師查。

健保署開始調查，健明立即停業，大明、彰明二醫院也分別召開董事會臨時會，小明醫師宣布辭任董事長，小明醫師長女亦辭大明醫院之財務長。次女雖留任彰明醫院財務長，但出具切結書予健保署，擔保自己日後執行職務均會循規依法，進行採購循環，不再另設關係人。

乙會計師於進行查核時，自健保署取得三家集團醫院自 99 年起之採購資料，健保署還提供三醫院之藥品進價高於其他醫院的情形。此外，乙會計師也詢問小明醫師次女黃財務長，黃財務長主攻牙醫，不認為自己行為失當，直言：「這是我們家自己的事，有什麼不對？」，部分人士也認為小明董事長的作法是業界慣例，並無可責之處。

就 S 市政府權益是否因大明醫療集團之行為而受損，乙會計師發函詢問 S 市政府衛生局，該衛生局於 104 年 6 月 30 日函覆，表示該府之權利金權益未受損害。次日（7 月 1 日），乙會計師完成查核證據之蒐集，估計三醫院喪失之進貨折讓利益實為 \$8.70 億，如表一，比檢舉之數少 \$1.30 億，並於 10 天後（7 月 10 日）在專案查核報告上簽名，次日（7 月 11 日）一早，交付健保署。

表一、三醫院所喪失之進貨折讓利益

單位：百萬元

年度	大明醫院	彰明醫院	S 市市立醫院
99	47.48	39.81	90.71
100	85.30	38.60	127.80
101	54.10	21.07	103.93
102	37.29	10.74	86.22
103	13.38	3.78	110.18
小計	237.55	114.00	518.84

甲會計師在 103 年第 4 季得知過去受查集團被檢舉一事，未再承接委任，集團於 104 年 1 月初預付 103 年度的查帳公費，取得丙會計師之首肯，查核三家醫院 103 年度之財務報表。103 年度的查帳公費比 102 年度高出 50%。丙會計師於 104 年 5 月 30 日對三家醫院 103 年度之財務報表，皆出具無保留意見。7 月 15 日，三家醫院在同一天分別將經查核之財務報表及會計師查核報告交予衛生福利部備查。

請依上述資料回答第 1 題至第 10 題

- 乙會計師專案查核報告上之日期，為：
(A) 104 年 6 月 30 日 (B) 104 年 7 月 1 日 (C) 104 年 7 月 10 日 (D) 104 年 7 月 11 日
- 本案之關鍵，是三家醫院進藥之：
(A)現金折扣 (cash discount) (B)進貨讓價 (purchase allowance)
(C)商業折扣 (trade discount) (D)進貨退回 (purchase return)
- 會計師判別本案關鍵究屬折扣(現金折扣、商業折扣)、讓價或退回之能力，與下列何者較無關：
(A)會計師之獨立性(由會計師職業道德規範公報第十號規範)
(B)會計師之專業技能(由會計師職業道德規範公報第四號規範)
(C)會計師如何規劃財務報表之查核(由審計準則公報第四十七號規範)
(D)會計師如何進行分析性程序(由審計準則公報第五十號規範)
- 丙會計師是否可承接該委任？
(A)可承接，但不可承諾一定出具無保留意見
(B)可承接，會計師為自由業，願承擔多少風險，都屬會計師的自由裁量權
(C)不可承接，待進入 104 年度才承接查核 103 年度財報之委任，外勤工作一定來不及完成
(D)不可承接，查帳公費比前一年度高出 50%，且預付，顯然有問題
- 甲會計師事實上未承接三家醫院 103 年度財務報表查核之委任，然他應否承接？
(A)不應承接，因健保署於 103 年 12 月初已聘乙會計師查核，甲會計師須符合競業禁止之規定，不得承接。我國會計師職業道德規範第一號公報第三條規定「會計師同業間應敦睦關係，共同維護職業榮譽，不得為不正當之競爭。」
(B)不宜承接，三家醫院之控制風險太高
(C)應承接，既已查核多年，充分了解受查者之運作方式，現應道義相挺，恪盡會計師之專業責任
(D)是否承接，視甲會計師對三家醫院管理階層之能力及操守及自己所能容忍之業務風險而定

6 下列有關乙、丙二會計師查核標的之陳述，何者正確？

	乙會計師	丙會計師
(A)	財務報表內之特定項目	103 年度財務報表之編製是否遵循一般公認會計原則
(B)	103 年度財務報表之編製是否允當表達	財務報表內之特定項目
(C)	103 年度簡明財務報表	103 年度簡明財務報表
(D)	103 年度財報之查核是否遵循一般公認審計準則	103 年度財務報表之編製是否遵循合約約定

7 丙會計師於 104 年 5 月 30 日出具查核報告時，是否須考量乙會計師的查核報告？

- (A) 不須考量，因丙會計師工作之性質與乙會計師之專案查核不同，且其報告之日期係在乙會計師報告之前，無報告可參閱，故丙會計師不須考量
- (B) 須考量，因健保署聘乙會計師進行專案查核，屬重大特殊事項，故丙會計師須作特別考量，並於自己的查核報告中主動強調此一事實
- (C) 須考量，因經丙會計師查核之財務報表，是醫院在乙會計師簽署專案查核報告之後才提出
- (D) 須考量，因乙會計師專案查核報告之內容可能會影響丙會計師應表達之意見

8 如乙會計師可合法取得下列文件或資訊（(1)~(8)），何者得為查核證據：

(1) 健明於往來銀行之基本資料與交易明細	(5) 健明銷貨毛利分析表
(2) 健明進銷項之統計	(6) 健明向銀行借款之契約書
(3) 健明之營業稅	(7) 黃小明醫師之 LINE 紀錄（自其手機中取得）
(4) 貨運公司受託配送藥品之紀錄	(8) S 市衛生局之證述，表示其權益未受損

- (A) 8 項全得為查核證據
- (B) 除(7)以外的其他 7 項
- (C) 除(4)、(7)以外的其他 6 項
- (D) 除(4)、(7)、(8)以外的其他 5 項

9 乙會計師在決定如何出具本案查核報告時，其態度應為：

- (A) 黃氏家族所為雖生高額損害於大明醫院、彰明醫院，影響限在集團內部，外部影響並非甚鉅，與一般公開發行公司掏空案件廣泛影響投資大眾權益之情形相異
- (B) 大明醫院為社團法人，彰明醫院為財團法人，市立醫院為公立醫院，本案發生後，大明之社員、彰明之捐助人，以及其他利害關係人未向會計師或衛生署檢舉黃氏家族成員之不當行為，可見黃氏家族企業之管理違失對外部人影響並非甚鉅
- (C) 家族企業本來就是閉鎖型公司，責備、處罰皆應從輕，且本案純屬家族內部利益分配而已
- (D) 依據企業個體原則，分別判斷大明醫院、市立醫院、彰明醫院之內外部利害關係人（包括員工、政府及健保局）法律權責與資訊揭露責任等問題

- 10 小美與小花得知健保署委任乙會計師進行專案查核，二人就委任之性質及該會計師是否應獨立二事而爭辯，先後發表不同意見。下列諸意見中，何者最適當：

主張	人士	看法	
		會計師委任之性質	是否應具獨立性
(A)	小美	會計師提供財務報表查核之服務	凡會計師執行業務，均應獨立，本案亦不例外，會計師須獨立。
(B)	小花	會計師執行協議程序，查核醫院所失折讓利益之金額	因委託人健保署為行政機關，本應中立，故該會計師無獨不獨立的問題，會計師不須獨立。
(C)	小美	就三家醫院是否有舞弊，如何舞弊等，會計師出具查核報告	凡會計師執行簽證業務，本應獨立，故須獨立於大明醫療集團之外。
(D)	小花	被查核之科目僅醫院的藥品存貨，以及與該科目有關之交易流程，進行協議程序，並出具特殊目的查核報告	會計師應獨立於大明醫療集團及健保署之外。

- 11 會計師首次接受委任查核委任人之財務報表，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。查詢事項通常不包括：
- (A)管理階層之品德
- (B)前任會計師與管理階層間對於會計原則、查核程序及其他有關重要事項是否存有歧見
- (C)委任人更換會計師之原因
- (D)繼任會計師向前任會計師借閱工作底稿的條件
- 12 下列有關與受查者管理階層及治理單位溝通之敘述，何者正確？
- (A)查核人員如已發現存有舞弊，或已取得之資訊顯示可能存有舞弊，則查核人員應儘速與適當之管理階層溝通
- (B)查核人員如對管理階層或治理單位之誠實與正直存有懷疑，應考量是否尋求該公司之法務主管協助，以決定採取適當之措施
- (C)查核人員發現受查者基層員工盜用小額公款，即應基於專業判斷與重大性因素考量，而將此事記錄於工作底稿，不必事事均與管理階層溝通
- (D)查核人員一旦發現在受查者內部控制中扮演重要角色之員工涉及舞弊，僅須與受查者管理階層溝通
- 13 甲公司於 X1 年 6 月將其轉投資公司之股票出售予乙公司，得款 10 億元，獲利 2 億元，同時將取得之 10 億元以定期存款之方式存放於新加坡 ABC 銀行。請問，會計師於查核甲公司 X1 年度財務報表時，不須考慮下列何種情況？
- (A)乙公司是否為關係人
- (B)乙公司購買股票資金之來源
- (C)甲公司是否於 X1 年度內將股票過戶給乙公司
- (D)存放於新加坡 ABC 銀行之定期存款在使用時是否受有限制
- 14 當查核人員發現客戶之管理階層牽涉到非重大之財務性舞弊時，其責任為何？
- (A)向受查者治理單位報告舞弊情事
- (B)向金管會證期局報告舞弊情事
- (C)向比牽涉到舞弊的人員至少低一階的管理階層報告舞弊情事
- (D)如果舞弊涉及的金額並不重大，查核人員不須向任何單位或人員報告

- 15 依我國審計準則公報第 21 號「首次受託一期初餘額之查核」規定，期初餘額之查核範圍不包括下列何者？
- (A)前期結轉本期之金額 (B)前期所採用之會計原則
(C)前期財務報表之重大誤述 (D)前期期末已存在之或有事項及承諾
- 16 查核人員自進貨簿隨機選取樣本，追查至應付帳款明細帳的貸方，此種查核方式可以取得的證據為何？
- (A)所有進貨交易均屬實在
(B)已入帳之進貨均已記入應付帳款明細帳
(C)所有進貨均經適當過入應付帳款明細帳
(D)凡應付帳款明細帳的貸方交易，均有進貨日記簿的紀錄可加佐證
- 17 下列何種情況可能不屬於查核範圍受限？
- (A)受查者部分帳簿憑證因保管不慎而遺失
(B)主查會計師無法親自查核受查者之國外子公司，而委由當地會計師查核
(C)受查者表示無法配合提供某些資料，致部分查核程序無法進行
(D)受查者因採用電子化的程度頗深，部分交易未能保留足夠之交易軌跡
- 18 甲會計師採用專家報告作為查核證據。下列有關其出具查核報告之敘述，何者錯誤？
- (A)專家報告所描述之資訊，與財務報表之資訊（相關項目）不一致時，依情況，甲會計師可能出具保留意見
(B)甲會計師若出具無保留意見之查核報告，則應在查核報告中提及該專家報告，以共同分攤責任
(C)該專家報告尚無法作為充分適切之查核證據，依情況，甲會計師可能出具保留意見
(D)甲會計師依據專家報告出具無保留意見以外之查核報告，適當說明其理由，必要時，經專家同意，提及專家之身分、參與程度，以及報告之內容
- 19 行政部門推動內部控制，審計機關可扮演一定角色。下列有關審計機關所扮演角色之陳述，那一項不適當？
- (A)審計機關提供行政部門有關國外公部門內部控制最佳實務
(B)審計機關設計內部控制範例，提供行政部門使用
(C)審計機關辦理專案查核，評估行政部門推動內部控制之情形
(D)審計機關評估內部控制實施之有效程度，決定審計機關審核之詳簡範圍

二、複選題（第 20 題至第 23 題，每題 3 分，占 12 分）

說明：所列的五個選項，其中至少有二個是正確答案。各題之選項獨立判定，全部答對者，得 3 分；答錯一個選項者，得 1.8 分；答錯二個選項者，得 0.6 分；所有選項均未作答或答錯多於二個選項（不含二個）者，該題以零分計算。

- 20 下列那些查核程序可以用來測試銷貨交易真實發生？
- (A)從銷貨日記簿分錄核對至顧客訂單、銷貨單及銷貨發票
(B)從銷貨日記簿分錄核對至出貨單
(C)重新計算發票金額之正確性
(D)追查出貨單至銷貨日記簿分錄
(E)銷貨日記簿所記錄之買方若為十大客戶，檢視其是否為本年新增

21 有關政府審計之敘述，下列何者正確？

- (A)臺灣中油公司之盈虧究為若干，係以審計機關之審定數為準，而不是以其聘任會計師事務所之查核結果為準
- (B)審計機關對於各機關違背預算之支出，得剔除追繳
- (C)審計機關對於審計上涉及鑑定之事項，得諮詢專門技術人員，或委託辦理，其結果由專門技術人員決定
- (D)審計機關得調查各機關現金之管理、運用，如認為不當，得隨時提出意見於各該機關
- (E)審計機關對於審查完竣案件，在決定後之一定期間內，如發現其中有錯誤，得為再審查；但若發現詐偽之證據，則得為再審查之期間更長

22 下列有關顯著風險（Significant Risk）之敘述，何者錯誤？

- (A)查核人員於判斷所辨認之風險是否為顯著風險時，應考慮與該項風險有關之控制所能降低風險之效果
- (B)經由系統自動處理之例行且非複雜交易較不會產生顯著風險
- (C)管理階層踰越控制之風險，存於所有受查者中，且為導因於舞弊之重大不實表達之顯著風險
- (D)當對某一顯著風險之因應方式僅為證實程序時，該等程序至少應包含證實分析性程序
- (E)查核人員所辨認顯著風險之相關控制於本年度並未發生改變，如擬予已信賴，可直接採用上年度控制測試之查核證據，無須於本年度再進行控制測試

23 甲市訂定颱風來襲時何時宣布停班停課的標準作業程序。該標準作業程序如下：

- (1)若氣象預報數據可明確判斷，則宣布時間為晚間 8 點；
- (2)若氣象預報數據不明確，則宣布時間為晚間 10 點；
- (3)若晚間 10 點仍無法判斷，則視風雨狀況，於翌日上午 4 點 30 分前宣布

下列諸項陳述中，那些正確？

- (A)決定是否停班停課，是一種決策，這種決策是市政府內部控制不可或缺的一部分
- (B)決定是否停班停課之過程，屬市政府的營運活動，是被內部控制制度控制的對象
- (C)以氣象預報數據判斷是否停班停課，與資訊及溝通有關，而資訊及溝通是內部控制 5 個組成要素中的一個
- (D)依據氣象預報數據推估颱風前夕晚間 10 點之後的風雨狀況，是一種資訊，亦與內部控制組成要素有關
- (E)使用氣象預報數據決定是否停班停課之過程，係監督中央氣象局預報之精準程度，與甲市政府內部控制組成要素中的監督作業有關