

新式會計師查核報告解析

國立臺北大學會計學系教授

李建然 博士



報告大綱

- 專有名詞定義
- 相關審計準則公報
- 新式查核報告的特徵
- 查核意見的決定
- 無保留意見查核報告-整體結構
 - 查核報告-查核意見段
 - 查核報告-查核意見之基礎段
 - 查核報告-關鍵查核事項段
 - 查核報告-對財務報表之責任段
 - 查核報告會計師查核財務報表之責任段
- 保留意見查核報告
- 否完意見查核報告
- 無法表示意見查核報告
- 於查核報告中增加額外的說明
- 與財務報表併同表達之補充資訊
- 其他較複雜情況下之範例

專有名詞定義

- 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。財務報導架構得為允當表達架構或為遵循架構。
 - 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訂之揭露。
 - (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，但不包括允當表達架構之認知。
- 未修正式意見：即無保留意見。(未來無修正式無保留意見)
- 修正式意見：包括保留意見、否定意見及無法表示意見。
- 廣泛(pervasive)：係指用以形容不實表達對財務報表之影響，或因無法取得足夠及適切之查核證據而可能存有未偵出不實表達對財務報表之可能影響。對財務報表有廣泛影響係指：
 - (1) 其影響不侷限於財務報表之特定要素或項目。
 - (2) 其影響如侷限於財務報表之特定要素或項目，占（或可能占）財務報表之比例重大。
 - (3) 涉及揭露時，該揭露對預期使用者瞭解財務報表係屬重要。

相關審計準則公報

- ISA 700 The independent auditor's report on financial statement--審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」
 - ISA 701 Communicating key audit matters in the independent auditor's report--審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」
 - ISA 705 Modifications to the opinion in the independent auditor's report.--審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」
 - ISA 706 Emphasis of matters and other matters paragraphs in the independent audit's report--審計準則公報第六十號「查核報告中強調事項及其他事項段」
 - ISA 570 Going Concern--審計準則公報第六十一號「繼續經營」
 - ISA 260 Communication with those charged with governance--審計準則公報第六十二號「與治理單位溝通」
- (相關審計準則公報皆自中華民國一〇七年七月一日起實施，亦得提前適用(上市櫃公司105度開始適用)。

新式查核報告的特徵

- 1. 查核報告的格式及內容，針對不同的企業組織**分流處理**。過去無論企業組織型態為何，查核報告的撰寫並無差異。因查核上市(櫃)與非上市(櫃)公司財務報表的目的及成本效益不同，故新式查核報告對上市櫃公司與非上市櫃公司查核報告的撰寫，有不同的要求，主要差異在「**關鍵查核事項**」的說明。
- 2. 查核意見的分類。過去審計準則公報第33號將查核意見分為無保留意見、**修正式無保留意見**、保留意見、否定意見及無法表示意見，但新的查核報告並沒有修正式無保留意見的分類，又將保留意見、否定意見及無法表示意見合稱為修正式意見(modified opinion)。在國際審計準則中無保留意見的英文為unmodified opinion，相對應於修正式意見，嚴格而言，應翻譯為未修正式意見。但有鑑於無保留意見一詞已使用多年，且許多法規都用無保留意見，事涉修法層面，故我國審計準則委員仍沿用無保留意見一詞。
- 3. 重新定義「**允當表達**」。過去的觀念只要財務報表按特定準則編製(如IFRS或稅法)，會計師即可作出財務報表「允當表達」的結論，但根據審計準則公報第57號的規定，「允當表達」係指實質上的允當表達，並非僅指財務報表已按特定準則編製。

- 4. 查核報告的架構及內容。
 - 1) 段落的數目及順序：新式查核報告的段落較多，但對段落的順序原則上係要求依照段落的相對重要性排列，除了第一段(查核意見段)及第二段(查核意見之基礎段)外(第一段及第二段對財務報表使用者是最重要的)，其他段落的排列順序並沒有硬性的規定。
 - 2) 更詳細敘述管理階層對財務報表的責任：新式查核報告要求詳細敘述管理階層對財務報表編製的責任，不像過去僅說明財務報表編製係管理階層之責任。
 - 3) 更詳細敘述會計師對查核財務報表的責任：新式查核報告要求更詳細敘述會計師對財務報表查核的責任，不像過去僅說明會計師之責任為根據查核結果對財務報表表示意見。
 - 4) 新增關鍵查核事項段：KAM的增加應是新式查核報告的亮點，也是會計師撰寫新式查核報告時最大的挑戰。審計準則公報第58號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」要求會計師依個別查核案件之狀況，量身撰寫查核報告的內容，以提升財務報表使用者對財務報表及查核工作內容的了解。
 - 5) 將舊式修正式無保留意見所增加之說明段或文字修正：分類為「繼續經營有關之重大不確定性段」、「強調事項段」及「其他事項段」。

查核意見的決定

原因 相符程度	Auditing Problems		Accounting Problems
	Scope limitation	Not Independent	Departure from GAAP
無保留意見 (Unqualified Opinion)	Non or immaterial	NA	Non or immaterial
保留意見 (Qualified Opinion)	Material	NA	Material
否定意見 (Adverse Opinion)	Non or immaterial	NA	Pervasive
無法表示意見 (Disclaimer of Opinion)	Pervasive	Immaterial, material, Pervasive	NA

*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。

形成查核意見

- 依照允當表達架構之規定所編製之財務報表如無法允當表達，會計師應就該事項與管理階層討論，並視適用之財務報導架構之規定及該事項之處理結果，決定是否修正其意見。
- 在某些情況下，財務報表雖依照允當表達架構之規定編於製，但仍無法允當表達。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。
- 當財務報表係依照遵循架構編製時，會計師無須評估財務報表是否允當表達。惟於極罕見情況下，會計師作成該等財務報表可能造成誤導之結論時，應就該事項與管理階層討論，並視其處理結果，決定是否及如何於查核報告中說明。



無保留意見查核報告-整體結構

基本準則

- 查核報告應以書面為之。
- 查核報告的要素
 1. 報告名稱，名稱應為「會計師查核報告」。
 2. 報告收受者，應依案件之情況(依法令或委任條款)載明報告收受者。
 3. 查核意見(段(section))
 4. 查核意見之基礎(段)
 5. 關鍵查核事項(段)，如有必要時。
 6. 對財務報表之責任(段)
 7. 會計師查核財務報表之責任(段)
 8. 會計師之簽名及蓋章，應有主辦會計師之簽名及蓋章。
 9. 會計師事務所之名稱及地址，應載明會計師事務所之名稱及地址。
 10. 查核報告日，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（單位或個人）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。
- 必要時，可於標準架構再增加「繼續經營有關之重大不確定性段」、「強調事項調」及「其他事項段」。(對非上市櫃公司而言，除了前述三段外，可能再增加關鍵查核事項段。)