

～實務新知～

審計準則公報第三十三號「財務報表查核報告」之發布實施及相關規定之配合修正情形

蔡媛萍（證期會稽核）

一、前言

為使財務報告使用者瞭解會計師出具查核報告之類型及內容，並減少可能引起誤解之情形，財團法人中華民國會計研究發展基金會審計準則委員會乃參酌美國審計準則公報第五十八號、第六十七號及第七十九號等公報，於八十八年八月二十四日完成修訂並發布審計準則公報第三十三號「財務報表查核報告」（以下簡稱第三十三號公報），並自八十八年十二月三十一日（含）起實施，以取代七十六年八月一日修訂發布之審計準則公報第二號「查核報告處理準則」（以下簡稱第二號公報）。為使讀者對新發布的第三十三號公報內容及相關規定配合修正情形有所認識，本文擬先概略說明第三十三號公報與第二號公報之主要差異，其次介紹審計準則公報之逐號配合修正情形，最後再就「臺灣證券交易所股份有限公司營業細則」（以下簡稱「營業細則」）及「財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心證券商營業處所買賣有價證券業務規則」（以下簡稱「業務規則」）相關條文規定之配合修正情形做一概述。

二、第三十三號公報與第二號公報之主要差異

（一）查核意見之改變

根據第二號公報原規定，會計師出具無保留意見之查核報告，必須具備以下要件：

- 1.會計師之查核工作已遵照一般公認審計準則實施，未受任何限制。
- 2.財務報表已遵照一般公認會計原則編製。
- 3.財務報表已於先後一致之基礎上編製。
- 4.財務報表已作適當之揭露。
- 5.無影響財務報表之重大未確定事件存在。（第十五條）

故當受查者之會計原則改變、有重大未確定事項、繼續經營假設有重大疑慮，或會計師在更新其報告時改變意見等情況下，會計師均不得出具無保留意見之查核

報告。新發布的第三十三號公報則規定，若會計師之查核工作已遵照一般公認審計準則實施，未受任何限制；且財務報表已遵照一般公認會計原則編製並適當揭露，則會計師應出具無保留意見之查核報告（第二十三條）。故當受查者之會計原則改變、有重大未確定事項、繼續經營假設有重大疑慮，或會計師在更新其報告時改變意見等情況下，只要財務報表已經依照一般公認會計原則處理，且會計師之查核範圍未受限制，則會計師均可出具無保留意見之查核報告。

（二）新增出具修正式無保留意見之情況：

第二號公報所規定之查核意見計有無保留意見、保留意見、否定意見及無法表示意見等四種類型（第九條）；第三十三號公報除上述四種意見類型外，再增加修正式無保留意見之查核報告類型。修正式無保留意見之查核報告表達方式，係於標準式無保留意見之查核報告中，增加一說明段或其他說明文字，藉以提醒財務報告使用者注意一些額外的資訊。

當會計師遇有下列情況之一時，應依據第三十三號公報規定，出具修正式無保留意見之查核報告，亦即於無保留意見查核報告中加一說明段或其他說明文字：

1. 會計師所表示之意見，部分係採用其他會計師之查核報告且欲區分查核責任。
2. 對受查者之繼續經營假設有重大疑慮。
3. 受查者所採用之會計原則變動且對財務報表有重大影響。
4. 對前期財務報表所表示之意見與原來所表示者不同。
5. 前期財務報表由其他會計師查核。
6. 欲強調某一重大事項。（第二十五條）

（三）查核報告形式之改變：

第二號公報所規定之查核報告基本格式，包括範圍段及意見段；範圍段係敘明查核之範圍及性質，意見段則敘明財務報表是否依一般公認會計原則，於先後一致之基礎上編製（第十二條）。

第三十三號公報已將查核報告之基本格式，增為前言段、範圍段及意見段（第六條第一項）。前言段之內容除應敘明原第二號公報規定於範圍段中之查核財務報表之名稱、日期及所涵蓋之期間外，並增加「財務報表之編製係受查者管理階層之責任，而會計師之責任則為查核該等財務報表並根據查核結果對財務報表表示意見」之陳述，以釐清會計師與受查者管理階層所承擔的責任（第九至十一條）；

範圍段之內容除應敘明原第二號公報規定於範圍段中之依一般公認審計準則查核係採抽查方式獲取查核證據外，並應敘明對管理階層所採用之會計原則、重大會計估計及財務報表整體表達等事項之評估（第十二至十六條）；意見段則敘明財務報表在重大方面是否依照一般公認會計原則編製及是否允當表達。此外，第三十三號公報對於財務報表是否於先後一致之基礎上編製已由明示改為暗示，並增加係針對重大方面表示意見之陳述（第十七及十八條）。

三、審計準則公報之逐號配合修正情形：

為消弭各公報間之差異，審計準則委員會已配合第三十三號公報進行審計準則公報之逐號檢討修正。截至八十九年三月底止，該會已完成第一號「一般公認審計準則總綱」、第十一號「上市上櫃發行公司財務季報表核閱準則」、第十五號「採用其他會計師之查核工作」、第十六號「繼續經營之評估」、第二十一號「首次受託-期初餘額之查核」、第二十三號「或有事項之查核」、第二十七號「審計委任書」及第二十八號「特殊目的查核報告」、第三十號「期後事項」等公報之修訂及發布。以下謹就相關審計準則公報之配合修正情形逐號加以說明：

(一)第一號「一般公認審計準則總綱」

- 1.因第三十三號公報第十三條，已將「對財務報表有無重大不實表達，提供合理保證」乙詞，修正為「合理確信財務報表有無重大不實表達」，故配合修改「審計準則公報制定之目的與架構」第四段及第五段之相關用語。
- 2.另配合第三十三號公報及第三十四號公報「財務資訊協議程序之執行」之用語修改，故就「審計準則公報制定之目的與架構」第三、四段酌作文字修正。
- 3.因第三十三號公報已增加「修正式無保留意見」之意見類型，故配合修正第十一條條文，增列若會計師表示修正式無保留意見者，亦應於其查核報告中明確說明其情由。

(二)第十一號「上市上櫃發行公司財務季報表核閱準則」：

- 1.因目前國內實務，股票上市、上櫃公司均須編製財務季報表，故將原公報名稱「上市發行公司財務季報表核閱準則」修正為「上市上櫃發行公司財務季報表核閱準則」，並將第一條、第二條及第三條之適用範圍擴及於上櫃公司。
- 2.因第三十三號公報已將查核報告之格式改為三段式，故配合修正第七條，將財務季報表核閱報告之格式改為三段式，並修正附錄之例式內容。

3.配合第一號「一般公認審計準則總綱」、第三十二號公報「內部控制之考量」及第三十三號公報之用語修改，就第三條、第四條、第五條及第七條條文酌作文字修正。

(三)第十五號「採用其他會計師之查核工作」

1.當主查會計師信賴其他會計師之查核工作，惟不承擔其查核責任時，應依第七條規定出具修正式無保留意見之查核報告。

2.參酌第三十三號公報之意見徵詢建議、美國審計準則 AU 五四三與國際審計準則六〇〇，增列負責查核其他被投資公司財務報表之會計師，亦為其他會計師。主查會計師採用其他被投資公司會計師之查核結果或報告，作為其對受查者財務報表表示意見之依據時，亦可適用第十五號公報之規定。

3.另配合第三十三號公報規定之查核報告基本格式，修正各例式之內容。

(四)第十六號「繼續經營之評估」

1.當繼續經營假設存有重大疑慮，受查者財務報表已作適當揭露，會計師為強調此一事實時，應依第八條規定出具修正式無保留意見之查核報告。

2.當繼續經營假設與實際情況不符，受查者財務報表已依清算價值評價及分類，會計師為強調此一事實時，應依第十條第二規定出具修正式無保留意見之查核報告。

3.配合第一號公報用語之修改，參考國際審計準則五七〇第十三至十八條，並增加例示及小標題後修訂。

(五)第二十一號「首次受託一期初餘額之查核」

1.受查者所採用之會計原則變動若對財務報表之可比較性產生影響，而會計師對此變動亦表同意時，應依第三十三號公報第二十八條及第二十九條規定出具修正式無保留意見之查核報告。

2.配合第三十二號公報「內部控制之考量」及第三十三號公報之用語修改而修訂。

(六)第二十三號「或有事項之查核」

1.當會計師查核範圍未受限制且財務報表未違反一般公認會計原則，惟會計師欲強調此或有事項時，應依第七條之一規定出具修正式無保留意見之查核報告。

2.配合第三十二號公報「內部控制之考量」及第三十三號公報之用語修改而修訂。

(七)第二十七號「審計委任書」：配合第三十二號公報「內部控制之考量」及第三十三號公報之用語修改，就第五條、第六條條文酌作文字修正，並配合修改附錄之審計委任書例示內容。

(八)第二十八號「特殊目的查核報告」：

1.因已出具之財務報表查核報告係依照一般公認審計準則查核竣事，故於簡明財務報表查核報告中無須再次說明其所遵循之一般公認審計準則，故刪除原第二十四條第一款後段文字，並修改附錄七及附錄八之例示內容。

2.配合第一號「一般公認審計準則總綱」、第三十二號公報「內部控制之考量」、第三十三號公報及第三十四號公報「財務資訊協議程序之執行」之用語修改，就第二條、第五條、第八條、第九條、第十條、第十三條、第十六條、第十七條、第二十三條及第二十四條等條文酌作文字修正，並修正附錄之例示內容。

(九)第三十號「期後事項」

1.當會計師查核範圍未受限制且財務報表未違反一般公認會計原則，惟會計師欲強調此期後事項時，應依第八條規定出具修正式無保留意見之查核報告。

2.配合第二十三號公報「或有事項之查核」及第三十三號公報之用語修改而修訂條文及各例式。

四、「營業細則」及「業務規則」之配合修正情形：查臺灣證券交易所股份有限公司（以下簡稱證交所）及財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（以下簡稱櫃檯買賣中心）為督促上市、上櫃公司依法定期公告申報財務報告，並為確保財務報告之品質特性，故對於上市、上櫃公司依證券交易法第三十六條規定公告申報之年度或半年度財務報告，未能經會計師出具符合規定之查核報告者，得依其「營業細則」第四十九條、第五十條及「業務規則」第十二條、第十二條之一、第十二條之三及第十二條之四等規定，對該上市、上櫃之有價證券，執行變更交易方法為全額交割（預收款券）、停止買賣或終止上市（櫃）等處置措施。為配合第三十三號公報之發布實施，證交所及櫃檯買賣中心已檢討修正「營業細則」及「業務規則」之相關條文規定，並分別於八十九年五月二日及四月二十五日起公告實施。其配合修正情形說明如下（修正條文對照表詳附表一及附表二）。

(一)配合第三十三號第三十五條規定，會計師認為具有查核範圍受限制、或會計師對管理階層在會計政策之選擇或財務報表之揭露認為有所不當的情況之一，且情節重大者，應出具保留意見之查核報告，原「營業細則」第四十九條第一項第三款及「業務規則」第十二條第一項第三款，有關「其依證券交易法第三十六條規定公告並申報之年度或半年度財務報告，因未依有關法令及一般公認會計原則編製或揭露，或因委任人、受查者之限制，致會計師未能實施必要之查核程序，經其簽證會計師出具未能將其保留之原因充分揭露或未能將可能影響之科目及其應調整金額充分揭露之保留意見者」之條文內容，修正為「其依證券交易法第三十六條規定公告並申報之年度或半年度財務報告，因查核範圍受限制，或會計師對其管理階層在會計政策之選擇或財務報表之揭露，認為有所不當，經其簽證會計師出具未能將其保留之原因充分揭露或未能將可能影響之科目及其應調整金額充分揭露之保留意見之查核報告者。」

(二)因第三十三號公報、第十六號「繼續經營之評估」及第二十三號「或有事項之查核」已將會計師對受查者之繼續經營假設或被訴事件存有重大疑慮者之查核報告意見型態由「保留意見」或「無法表示意見」改為「修正式無保留意見」，故原「營業細則」第五十條第一項第五款後段及原「業務規則」第十二條之一第一項第五款後段：「但會計師因對繼續經營假設或被訴事件等產生疑慮而出具無法表示意見之查核報告者，不在此限」等文字，予以刪除；原「業務規則」第十二條第一項第三款後段：「或會計師對繼續經營假設、被訴事件出具無法表示意見者」等文字，亦一併予以刪除。

(三)另有關「業務規則」第十二條之三第一項(第二類股票得停止交易之情事)第三款及第十二條之四第一項(第二類股票得終止櫃檯買賣之情事)第五款，亦比照前開各款條文規定修正之。

五、結語

由各國經驗顯示，高素質之會計、審計人員並結合進步的會計、審計準則，始能提供高品質會計資訊，服務社會大眾。第三十三號公報主要係在規範財務報表查核報告之意見類型與內容，使會計師出具之查核報告更易於瞭解，並可減少原第二號公報規定所出具查核報告可能引起誤解之情形。透過查核報告類型及內容之標準化，將有助於財務報告使用者了解，並辨識異常情況。

為督促上市、上櫃公司依法定期公告申報財務報告，並提昇財務報告資訊之品質，證交所及櫃檯買賣中心已配合第三十三號公報公告修正「營業細則」及「業務規則」相關條文規定，明訂依據證券交易法第三十六條規定公告申報之年度或半年度財務報告若有經會計師出具保留意見之查核報告者，得依規定變更交易方法為全額交割，或應先收足款券始得辦理買賣申報；若有經會計師出具無法表示意見

或否定意見之查核報告者，得依規定報經主管機關核准後，停止其有價證券之上市（櫃）買賣。爾後上市（櫃）公司對於財務報告之編製更應確實依一般公認會計準則編製並適當揭露；而會計師受託查核財務報表亦應確實依照新發布及修正後審計準則公報之規定，根據查核結果出具妥適之查核報告。