

首次受託查核案件一期初餘額

壹、前 言

第 一 條 本審計準則係規範查核人員於首次受託查核時對期初餘額之責任。期初餘額除財務報表金額外，尚包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。查核人員於首次受託查核案件開始前應執行之程序，審計準則300號「財務報表查核之規劃」提供更詳細之規範及指引。

貳、目 的

第 二 條 本審計準則之目的，係使查核人員於首次受託查核時，對下列與期初餘額攸關之事項取得足夠及適切之查核證據：

1. 期初餘額是否存有重大影響本期財務報表之不實表達。
2. 前期所適用之會計政策是否適當，且於本期一致適用，或會計政策之變動（如有時）是否已依適用之財務報導架構適當處理、表達及揭露。

參、定 義

第 三 條 本審計準則用語之定義如下：

1. 首次受託查核案件，係指有下列情況之一者：

- (1)受查者前期財務報表未經會計師查核。
- (2)受查者前期財務報表係由前任會計師查核。
- 2.期初餘額：係指前期期末餘額，其反映前期交易、事件及所適用會計政策之影響。期初餘額亦包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。
- 3.前任會計師：係指不同會計師事務所之會計師，其查核受查者之前期財務報表，且已由繼任會計師所取代。

肆、基本準則

查核程序

期初餘額

第 四 條 查核人員應閱讀最近期之財務報表（如有時）、前任會計師之查核報告（如有時）及與期初餘額攸關之資訊（包括揭露）。

第 五 條 查核人員就期初餘額是否存有重大影響本期財務報表之不實表達，應執行下列程序以取得足夠及適切之查核證據：

- 1.確定前期期末餘額是否已正確結轉至本期，或是否已重編（如有時）。
- 2.確定期初餘額所適用之會計政策係屬適當。
- 3.執行下列一項或多項工作：
 - (1)前期財務報表經查核時，複核前任會計師之工作底稿以取得與期初餘額攸關之證據。

(2)評估本期所執行之查核程序是否提供與期初餘額攸關之證據。

(3)執行特定查核程序以取得與期初餘額攸關之證據。

第 六 條 如查核人員所取得之查核證據顯示期初餘額存有可能重大影響本期財務報表之不實表達，應執行於當時情況下適當之額外查核程序，以決定其對本期財務報表之影響。如查核人員作成本期財務報表存有不實表達之結論，應依審計準則450號「查核過程中所辨認不實表達之評估」之規定，與適當層級之管理階層及治理單位溝通。

會計政策之一致性

第 七 條 查核人員對期初餘額所適用之會計政策是否已於本期一致適用，以及會計政策之變動（如有時）是否已依適用之財務報導架構適當處理、表達及揭露，應取得足夠及適切之查核證據。

前任會計師查核報告中之攸關資訊

第 八 條 如前期財務報表係由前任會計師查核且表示修正式意見，則查核人員依審計準則315號「辨認並評估重大不實表達風險」之規定，評估本期財務報表之重大不實表達風險時，應評估導致修正式意見之事項之影響。

查核結論及報告

期初餘額

第 九 條 如查核人員無法對期初餘額取得足夠及適切之查核證據，則會計師應依審計準則705號「修正式意見之查核報告」之規定，出具保留意見或無法表示意見之查核報告。

第 十 條 會計師如推斷期初餘額存有重大影響本期財務報表之不實表達，且其影響未適當處理、表達或揭露，則應依審計準則705號之規定，表示保留意見或否定意見。

會計政策之一致性

第 十一 條 會計師如作出下列結論之一，則應依審計準則705號之規定，表示保留意見或否定意見：

1. 期初餘額所適用之會計政策未依適用之財務報導架構於本期一致適用。
2. 會計政策之變動（如有時）未依適用之財務報導架構適當處理、表達或揭露。

前任會計師查核報告中之修正式意見

第 十二 條 如前任會計師對前期財務報表表示修正式意見，且導致修正式意見之事項對本期財務報表仍屬攸關且重大，繼任會計師應依審計準則705號之規定，對本期財務報表表示修正式意見。

伍、解釋及應用

查核程序

期初餘額（相關條文：第五條第3款）

第十三條 為對期初餘額取得足夠及適切之查核證據，查核人員須執行查核程序之性質及範圍，取決於下列事項：

- 1.受查者所採用之會計政策。
- 2.本期財務報表之科目餘額、交易類別、揭露事項及重大不實表達風險之性質。
- 3.期初餘額相對於本期財務報表之重要性。
- 4.前期財務報表是否經查核；如經查核，前任會計師是否表示修正式意見。

第十四條 如前期財務報表係由前任會計師查核，查核人員可能藉由複核前任會計師之工作底稿對期初餘額取得足夠及適切之查核證據。查核人員能否藉此複核取得足夠及適切之查核證據，受前任會計師之專業能力及獨立性之影響。

第十五條 繼任會計師與前任會計師之溝通，應依審計準則201A號「繼任會計師與前任會計師間之連繫」之規定處理。

第十六條 某些流動資產及負債之期初餘額，可能藉由當期之查核程序取得部分查核證據，例如驗證期初應收帳款於當期收現可對其存在、權利與義務、完整性及評價提供部分查核證據。惟就存貨而言，

對期末餘額所執行之查核程序甚少提供與期初餘額攸關之查核證據，因此查核人員可能須額外執行下列一項或多項工作，以取得足夠及適切之查核證據：

- 1.觀察當期實體存貨盤點，並將其調節至期初存貨數量。
- 2.對期初存貨之評價執行查核程序。
- 3.對銷貨毛利及截止執行查核程序。

第 十七 條 某些非流動資產及負債（例如，不動產、廠房及設備、投資及長期負債）之期初餘額，可能藉由檢查會計紀錄及其他相關資訊取得部分查核證據。於某些情況下，查核人員可藉由向第三方函證對某些非流動資產及負債（例如，投資及長期負債）之期初餘額取得部分查核證據。於其他情況下，查核人員可能須執行額外查核程序。

查核結論及報告

期初餘額（相關條文：第九條）

第 十八 條 審計準則705號對導致須對財務報表表示修正式意見之情況、於當時情況下適當之意見類型及修正式意見查核報告之內容提供更詳細之規範及指引。如查核人員無法對期初餘額取得足夠及適切之查核證據，會計師可能出具對綜合損益表、權益變動表及現金流量表表示保留意見或無法表示意見，而對資產負債表表示無保留意見之查核報告，例示如附錄一。

前任會計師查核報告中之修正式意見（相關條文：第十二條）

第 十九 條 於某些情況下，前任會計師查核報告中之修正式意見可能對本期財務報表非屬攸關且不重大。例如，前任會計師因查核範圍受限制而表示修正式意見，但導致修正式意見之事項已於本期解決。

陸、附 則

第 二十 條 本審計準則於中華民國一一一年十月四日發布，將審計準則公報第六十三號「首次受託查核案件一期初餘額」更名為審計準則510號「首次受託查核案件一期初餘額」，自中華民國一一一年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，中華民國一〇六年三月二十一日發布之審計準則公報第六十三號「首次受託查核案件一期初餘額」，不再適用。

附 錄

附錄一 修正式意見查核報告之例示（相關條文：第

十八條）

就非公開發行公司會計師無法對存貨期初餘額取得足夠及適切之查核證據時，所出具對綜合損益表、權益變動表及現金流量表表示保留意見，而對資產負債表表示無保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之財務報表所出具之查核報告。該查核非屬集團查核（即不適用審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」）。
- 2.前期財務報表係由其他會計師查核並出具無保留意見之查核報告（或前期財務報表未經查核）。
- 3.查核人員未於本期期初觀察實體存貨盤點，且無法對存貨之期初餘額取得足夠及適切之查核證據，經會計師判斷，其對受查者本期綜合損益表、權益變動表及現金流量表之可能影響雖屬重大但並非廣泛。
- 4.期末之資產負債表係允當表達。
- 5.會計師認為於此情況下對本期綜合損益表、權益變動表及現金流量表表示保留意見，而對資產負債表表示無保留意見，係屬適當。
- 6.會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

- 7.會計師決定不依審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定溝通關鍵查核事項。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

保留意見及無保留意見

甲公司民國一〇五年十二月三十一日之資產負債表，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

對綜合損益表、權益變動表及現金流量表表示保留意見

依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之可能影響外，上開綜合損益表、權益變動表及現金流量表在所有重大方面係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達甲公司民國一〇五年一月一日至十二月三十一日之財務績效及現金流量。

對資產負債表表示無保留意見

依本會計師之意見，上開資產負債表在所有重大方面係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達甲公司民國一〇五年十二月三十一日之財務狀況。

保留意見及無保留意見之基礎

本會計師於民國一〇五年六月一日方受託查核甲公司民國一〇五年度之財務報表，致無法觀察甲公司民國一〇五年初之實體存貨盤點，亦無法以替代程序確定其存貨數量。因民國一

○五年初之存貨影響民國一〇五年度之財務績效及現金流量，本會計師無法判斷是否須對上開綜合損益表、權益變動表及現金流量表作必要之調整。

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為分別表示保留意見及無保留意見之基礎。

其他事項

甲公司民國一〇四年度之財務報表係由其他會計師查核，並於民國一〇五年三月三十一日出具無保留意見之查核報告（或甲公司民國一〇四年度之財務報表未經查核）。

管理階層對財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

會計師查核財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

xx會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

xx會計師事務所地址：

中華民國一〇六年x月x日

附錄二 新舊條文對照表

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
第一條 本<u>審計準則</u>係規範查核人員於首次受託查核時對期初餘額之責任。期初餘額除財務報表金額外，尚包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。查核人員於首次受託查核案件開始前應執行之程序，審計準則<u>300</u>號「財務報表查核之規劃」提供更詳細之規範及指引。	第一條 本<u>公報</u>係規範查核人員於首次受託查核時對期初餘額之責任。期初餘額除財務報表金額外，尚包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。查核人員於首次受託查核案件開始前應執行之程序，審計準則<u>公報第四十七號</u>「財務報表查核之規劃」提供更詳細之規範及指引。	配合「審計準則委員會所發布規範會計師服務案件準則」(以下簡稱總綱)之用語修改。
第二條 本<u>審計準則</u>之目的，係使查核人員於首次受託查核時，對下列與	第二條 本<u>公報</u>之目的，係使查核人員於首次受託查核時，對下列與期	配合總綱之用語修改。

審計準則510號（TWSA510）

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
期初餘額攸關之事項取得足夠及適切之查核證據： 1. 期初餘額是否存有重大影響本期財務報表之不實表達。 2. 前期所適用之會計政策是否適當，且於本期一致適用，或會計政策之變動（如有時）是否已依適用之財務報導架構適當處理、表達及揭露。	初餘額攸關之事項取得足夠及適切之查核證據： 1. 期初餘額是否存有重大影響本期財務報表之不實表達。 2. 前期所適用之會計政策是否適當，且於本期一致適用，或會計政策之變動（如有時）是否已依適用之財務報導架構適當處理、表達及揭露。	
第 三 條 本審計準則用語之定義如下： 2. 期初餘額：係指前期末餘	第 三 條 本公報用語之定義如下： 2. 期初餘額：係指前期末餘	1. 配合總綱之用語修改。

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
額，其反映前期交易、事件及所適用會計政策之影響。期初餘額亦包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。 	額，並反映前期交易、事件及所適用會計政策之影響。期初餘額亦包括期初已存在且須揭露之事項，例如或有事項及承諾。 	2. 文字修改。
第 六 條 如查核人員所取得之查核證據顯示期初餘額存有可能重大影響本期財務報表之不實表達，應執行於當時情況下適當之額外查核程序，以決定其對本期財務報表之影響。如查核人員作成本期財務報表存有不實表達之結論，應依	第 六 條 如查核人員所取得之查核證據顯示期初餘額存有可能重大影響本期財務報表之不實表達，應執行於當時情況下適當之額外查核程序，以決定其對本期財務報表之影響。如查核人員作成本期財務報表存有不實表達之結論，應依	配合總綱之用語修改。

審計準則510號（TWSA510）

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
審計準則 <u>450</u> 號 「查核過程中所辨認不實表達之評估」之規定，與適當層級之管理階層及治理單位溝通。	審計準則 <u>公報第五十二</u> 號「查核過程中所辨認不實表達之評估」之規定，與適當層級之管理階層及治理單位溝通。	
第 八 條 如前期財務報表係由前任會計師查核且表示修正式意見，則查核人員依審計準則 <u>315</u> 號「辨認並評估重大不實表達風險」之規定，評估本期財務報表之重大不實表達風險時，應評估導致修正式意見之事項之影響。	第 八 條 如前期財務報表係由前任會計師查核且表示修正式意見，則查核人員依審計準則 <u>公報第四十八</u> 號「 <u>瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險</u> 」之規定，評估本期財務報表之重大不實表達風險時，應評估導致修正式意見之事項之影響。	1. 配合總綱之用語修改。 2. 更新索引之準則名稱及號次。

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
第 九 條 如查核人員無法對期初餘額取得足夠及適切之查核證據，則會計師應依審計準則<u>705</u>號「修正式意見之查核報告」之規定，出具保留意見或無法表示意見之查核報告。	第 九 條 如查核人員無法對期初餘額取得足夠及適切之查核證據，則會計師應依審計準則<u>公報第五十九號</u>「修正式意見之查核報告」之規定，出具保留意見或無法表示意見之查核報告。	配合總綱之用語修改。
第 十 條 會計師如推斷期初餘額存有重大影響本期財務報表之不實表達，且其影響未適當處理、表達或揭露，則應依審計準則<u>705</u>號之規定，表示保留意見或否定意見。	第 十 條 會計師如推斷期初餘額存有重大影響本期財務報表之不實表達，且其影響未適當處理、表達或揭露，則應依審計準則<u>公報第五十九號</u>「修正式意見之查核報告」之規定，表示保留意見或否定意見。	配合總綱之用語修改。

審計準則510號（TWSA510）

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
第十一條 會計師如作出下列結論之一，則應依審計準則705號之規定，表示保留意見或否定意見： 1.期初餘額所適用之會計政策未依適用之財務報導架構於本期一致適用。 2.會計政策之變動（如有時）未依適用之財務報導架構適當處理、表達或揭露。	第十一條 會計師如作出下列結論之一，則應依審計準則公報第五十九號「<u>修正式意見之查核報告</u>」之規定，表示保留意見或否定意見： 1.期初餘額所適用之會計政策未依適用之財務報導架構於本期一致適用。 2.會計政策之變動（如有時）未依適用之財務報導架構適當處理、表達或揭露。	配合總綱之用語修改。
第十二條 如前任會計師對前期財務報表表示修正式意見，且導致修正式意	第十二條 如前任會計師對前期財務報表表示修正式意見，且導致修正式意	配合總綱之用語修改。

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
見之事項對本期財務報表仍屬攸關且重大，繼任會計師應依審計準則 <u>705</u> 號之規定，對本期財務報表表示修正式意見。	見之事項對本期財務報表仍屬攸關且重大，繼任會計師應依審計準則 <u>公報第五十九號「修正式意見之查核報告」</u> 之規定，對本期財務報表表示修正式意見。	
第 十五 條 繼任會計師與前任會計師之溝通，應依審計準則 <u>201A</u> 號「繼任會計師與前任會計師間之連繫」之規定處理。	第 十五 條 繼任會計師與前任會計師之溝通，應依審計準則 <u>公報第十七號「繼任會計師與前任會計師間之連繫」</u> 之規定處理。	配合總綱之用語修改。
第 十八 條 審計準則 <u>705</u> 號對導致須對財務報表表示修正式意見之情況、於當時情況下適當之意見類型及修	第 十八 條 審計準則 <u>公報第五十九號「修正式意見之查核報告」</u> 對導致須對財務報表表示修正式意見之情	配合總綱之用語修改。

審計準則510號（TWSA510）

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
正式意見查核報告之內容提供更詳細之規範及指引。……	況、於當時情況下適當之意見類型及修正式意見查核報告之內容提供更詳細之規範及指引。……	
第 二十 條 本審計準則於中華民國<u>一一</u>年十月四日發布，將審計準則公報第六十三號「首次受託查核案件—期初餘額」更名為審計準則510號「首次受託查核案件—期初餘額」，自中華民國<u>一一</u>年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，中華民國<u>一〇</u>六年三月二十一日發布之審計準則	第 二十 條 本公報於中華民國<u>一〇</u>六年三月二十一日發布，並自中華民國<u>一〇</u>七年七月一日起實施，亦得提前適用。自本公報實施日起，本會於中華民國<u>八十八</u>年十一月二日修訂之審計準則公報第二十一號「首次受託—期初餘額之查核」，不再適用。	配合本審計準則之修正，修改為此修正後條文。

審計準則510號 新條文	審計準則公報第六十三號 原條文	說明
公報第六十三號 「首次受託查核 案件」一期初餘 額」，不再適 用。		
附錄一 修正式意見 查核報告之 例示（相關條 文：第十八條） （詳審計準則510號之例示）	附錄一 修正式意見 查核報告之 例示（相關條 文：第十八條） （詳審計準則公報第六十三號 之例示）	配合總 綱之用 語作文 字修 改。

一、發布審計準則公報第六十三號者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會

審計準則委員會

主任委員 張銘政

副主任委員 俞洪昭 盧聯生

委	員	王麗珍	李建然	林嬋娟	徐永堅
		涂嘉玲	高晶萍	馬嘉應	莊文玲
		陳玫燕	陳叡智	郭錦蓉	劉克宜

顧	問	柯俊輝	蔡金拋	蔡峰霖	謝仁耀
---	---	-----	-----	-----	-----

（委員、顧問以姓氏筆畫為序）

二、發布審計準則 510 號者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會

審計準則委員會

主任委員 徐永堅

委	員	李建然	林嬋娟	俞洪昭	陳玫燕
		郭錦蓉	曾石明	黃仲豪	黃劭彥
		黃建澤	鄭茜云	劉克宜	謝建新

顧	問	王彥鈞	張銘政	黃鈴雯	蔡金拋
---	---	-----	-----	-----	-----

（委員、顧問以姓氏筆畫為序）