

私校會計人員與簽證會計師相輔相成 以精進查核品質

黃永傳（教育部會計處處長）

陳淑惠（教育部會計處專員）

摘要

本文旨在敘述教育部審核 103 學年度 112 所私立大專校院決算書與會計師查核報告及所附財務報表之方式，並彙總尚待精進之處，及提出策進之道，以期提升私校會計人員專業能力、會計師查核品質及應用會計師簽證數據，研提裨益私校永續發展之策略等三贏目標。

壹、前言

私立大專校院（以下簡稱私校）依據會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項第二點規定，委請經教育部認可之聯合或法人會計師事務所之開業會計師二人以上共同簽證財務報表，復依同注意事項第十點之規定，將會計師查核報告書與內部控制制度建議書併同決算報告資料備文函送到部，案經審核後據以函復私校。本文旨在敘述教育部審核私校 103 學年度決算書、會計師查核報告與所附財務報表及內部控制制度建議書（以下簡稱會計師簽證報告及附表）所發現尚須改進之處，並探討私校會計人員與簽證會計師如何相輔相成以精進查核品質。

貳、教育部審核決算書與會計師簽證報告及附表之要項

103 學年度共有 112 所私校函送決算書與簽證報告及附表至教育部，茲將其審核要項分述如次：

一、審核決算書之要項

- （一）私校是否依教育部訂頒學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定內列書表格式與科(項)目編

製決算書，及是否依限於 104 年 11 月 30 日前函送教育部。

- (二) 決算書有無包括平衡表、收支餘絀表、現金流量表及現金收支概況表等主要報表與相關明細表及附註。並審核平衡表及其明細表是否明示為 102 及 103 學年度終了日(7 月 31 日)之財務狀況。其他主要報表與其明細表涵蓋期間是否為 102 及 103 學年度(8 月 1 日至次年 7 月 31 日)。
- (三) 各主要報表間相關數據是否勾稽，如收支餘絀表之本期餘絀金額是否與現金流量表內營運活動項下之本期餘絀金額一致。主要報表會計科(項)目金額與其明細表散總合計數是否相符，如平衡表項下銀行存款金額是否與銀行存款明細表所列支票存款、活期存款及定期存款等合計數相同。明細表與相關明細表項目及金額是否一致，如代管資產明細表與應付代管資產明細表所列項目及金額是否相同。
- (四) 決算書之附註是否足以允當補充說明相關數據。
- (五) 決算書封底有無經由主辦會計、校長及董事長蓋章。

二、審核會計師簽證報告及附表之要項

- (一) 簽證會計師事務所及簽證會計師是否符合教育部於網站(網站路徑:教育部會計處\國私立大專校院會計事務\私立學校\會計師查核)發布經認可之會計師事務所及其會計師，及有無註明其主管機關核准簽證文號。
- (二) 會計師查核報告格式是否符合財團法人中華民國會計研究發展基金會訂頒審計準則公報第 33 號「財務報表查核報告」所訂基本內容及意見類型。若會計師查核報告出具保留意見、否定意見或無法表示意見，則須深入瞭解其原因，並採行必要之行政作為。
- (三) 會計師查核報告範圍段是否載明依據會計師查核

簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項、會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則規劃，並執行查核工作。至意見段是否敘明依照私立學校法、學校財團法人及所設私立學校建立會計制度實施辦法、學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定與一般公認會計原則編製，並對平衡表、收支餘絀表、現金流量表及現金收支概況表等主要報表表達專業意見。

- (四) 4 張主要報表有無經主辦會計、校長及董事長蓋章，平衡表及其附註日期是否為 102 及 103 學年度終了日，至其他主要報表及其附註涵蓋期間是否為 102 學年度及 103 學年度，且其書表格式內容及散總合計數是否均與決算書相關部分相勾稽。
- (五) 財務報表附註，在會計事務處理原則部分是否已揭露會計事務係依私立學校法、學校財團法人及所設私立學校建立會計制度實施辦法與學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定處理，並採權責發生基礎入帳。上項制度未規定之事項，則依一般公認會計原則規定辦理。關係人交易及期後事項有無適當揭露。
- (六) 舉債指數計算表所列貨幣性資產及貨幣性負債與平衡表相關會計項目數字是否相符。
- (七) 會計師查核附表填列否或不適用，其補充說明是否允當；案內相關數據是否與主要報表及其附註相關部分一致。

參、會計師簽證報告及附表尚存待精進之處

103 學年度 112 所私校董事會計聘請 38 家不同會計師事務所查核財務報表，並依會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項進行查核。教育部僅依私校報送決算書與會計師簽證報告及附表，按上述審核要項採

行書面審核。茲依審核結果抽查 11 所私校，將其須待改進之處彙總如附表，並臚列要項如次：

一、會計師查核報告部分，計有：

- (一) 前言段所列主要報表漏列 102 學年度部分。
- (二) 範圍段所列查核依據引用已廢止之舊有法規。
- (三) 意見段未對收支概況表表達專業意見。
- (四) 簽證會計師未註明其主管機關核准簽證文號。

二、財務報表及附註部分，計有：

- (一) 主要報表及其附註與決算書表相關會計科(項)目或數據未勾稽一致。
- (二) 主要報表會計科(項)目分類未符一般公認會計原則或漏列相關科(項)目。
- (三) 財務報表附註揭露之會計政策未臻妥適。
- (四) 附註散總合計數與主要報表數字未臻一致。
- (五) 舉債指數計算表存有訛誤。
- (六) 內部控制制度建議書引用已廢止之法規或內容未臻允當。
- (七) 會計師查核附表之查核結果填列有誤，且填列否或不適用時，未說明原由。

肆、精進會計師查核品質之道

教育部秉持公私立大專校院平衡發展理念，及其會計人員均須配合時代潮流加強專業知識，與時俱進。自 92 年以來，每年分別舉辦公私立大專校院會計業務研習會。且公立大專校院會計事務處理原則一向參酌經濟部訂頒商業會計處理準則(企業會計準則)辦理。教育部考量私校運作當以社會公益為標竿，故參酌自本(105)年起實施企業會計準則修訂學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定。簽證私校財務報表之會計師事務所亦宜積極採取下列原則，以增進查核品質，並共創三贏局面：

一、本著未雨綢繆之原則：會計師事務所為因應簽證業務之

需，須鼓勵同仁持續進修，且舉辦會計審計及稅務等相關領域專業研習會時，宜邀請私校會計人員參加，以增進其專業能力，俾其可遵循修訂後學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定辦理會計事務。

- 二、 依循不貳過之原則：會計師事務所應參酌教育部審核決算書與會計師簽證報告及附表之要項，並按 103 學年度私校會計師簽證報告及附表尚待精進彙總表所列疏漏之處，邀請私校會計人員共同研商精進作業方式，避免再次發生類此疏漏。同時，會計師在完成查核出具會計師查核報告前，簽證會計師宜責成領組或經理人確實複核決算書與簽證報告及附表彼此間會計科(項)目與數據是否一致，且附註是否妥適。
- 三、 發揮相輔相成之原則：囿於現行教育部訂頒私校會計事務處理相關規定，並未副知社團法人中華民國會計師公會全國聯合會(以下簡稱會計師公會)，私校會計人員應主動提供相關規定，以協助查核，提升其品質。會計師事務所亦須建立諮詢管道，及時輔助私校解決會計事務處理瓶頸或稅務相關疑義。同時，財團法人法草案第 23 條第 1 項規定，財團法人會計基礎應採權責發生制，並應符合一般公認會計原則。教育部訂頒私校會計事務處理相關規定，宜及時檢視，並修正因應。
- 四、 採行一勞永逸之原則：臺灣證券交易所股份有限公司鑑於多數會計師事務所代受查者編製財務報表，並據以查核，核與會計師查核報告前言段所述財務報表之編製係管理階層責任之意旨未臻相符，因此於 104 年 9 月 21 日以臺證上一字第 1041804315 號函示，公司須擬訂計畫以提升編製財務報表能力，並適時追蹤改善情形。簽證會計師應參酌上開函示意旨，會同教育部協助訓練私校會計人員自編財務報表能力。

伍、結語

現行會計師查核私校財務報表，大多係由會計師代為編製，並非依國內審計準則公報第 33 號之意旨，由私校自行編製後送交會計師簽證，導致會計師簽證報告及附表與私校編製決算書在內容及相關數據不一致。教育部為克盡審核職責，務必洽詢私校會計人員澄明並修正誤述之處。教育部於審核私校 103 學年度決算，若發現會計師有疏漏之處，於函復私校時，一併副知簽證會計師事務所，冀能有助會計師精進查核品質。

教育部為強化管理私校機制，故依立法院審查教育部 103 年度單位預算時決議，每年就合規性、效能性等方面擇訂主題，並聘請會計師以協議程序進行專案檢查。且自本年起將參酌上述臺灣證券交易所股份有限公司 104 年 9 月 21 日函示意旨，將簽證會計師須輔導私校會計人員提升編製財務報表能力列入查核項目。同時增修訂有關私校會計事務處理原則，將一併副知會計師公會轉知會員，以期提升私校會計人員專業能力，精進會計師查核品質及應用會計師簽證數據，研提裨益私校永續發展之策略等三贏目標。

主要參考文獻：

1. 中華民國會計研究發展基金會(民 88)，審計準則公報第 33 號「財務報表查核報告」。
2. 會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項，教育部 104 年 1 月 9 日臺教會(二)字第 1030186540B 號函訂定。
3. 學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定，教育部 104 年 5 月 18 日臺會(二)字第 1040065267 號函訂定。
4. 臺灣證券交易所股份有限公司 104 年 9 月 21 日臺證上一字第 1041804315 號函。

(本文係摘自社團法人中華民國會計師公會全國聯合會 2016 年 6 月發行會計師季刊第 267 期，第 23 頁至第 31 頁)

附表 103學年度私校會計師簽證報告及附表尚待精進彙總表

主要項目	主要內容概述
一、會計師查核報告部分	
(一) 查核範圍漏列102學年度	查核報告應說明所查核財務報表之日期及所涵蓋之期間，惟僅表達103學年度，無102學年度。
(二) 簽證引用已廢止之舊有法規	會計師查核報告查核引用法規應為「會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項」，誤列為「會計師查核簽證專科以上私立學校財務報表應行注意事項」。
(三) 簽證意見表達未周延	1. 未對現金收支餘絀表示專業意見。 2. 私校非屬營利組織，收支餘絀表之意見應為允當表達營運成果或收支餘絀結果，而非營業成果。
(四) 簽證會計師未註明其主管機關核准簽證文號	會計師查核報告未註明其主管機關核准簽證公開發行公司之文號。
二、財務報表及附註部分	
(一) 主要報表及附註金額未臻正確	1. 現金流量表未列減少附屬機構投資收現數金額。 2. 103學年度平衡表之未指定用途權益基金與累積餘絀，囿於102學年度本期現金餘絀有誤，導致上開金額隨同發生錯誤。 3. 現金收支概況表投資損失與支出明細表內財務支出項目之金額並未一致。 4. 平衡表漏列無形資產之累計攤銷數。 5. 決算書與會計師查核報告書附收支餘絀表之收入各科目名稱未臻相同，導致金額無法相互勾稽。 6. 現金收支概況表之「不產生現金流入流出金額」與其他主要表相關科(項)目無法勾稽。 7. 現金收支概況表部分數據與決算書不符。 8. 現金流量表「購置固定資產付現數」與「購置無形資產付現數」金額，與現金收支概況表購置動產及無形資產金額不符。 9. 收支餘絀表「推廣教育收入」及「其他收入」103學年度決算數與現金收支概況表相關數據不一致。
(二) 主要報表科(項)目分類有誤或漏列	1. 現金流量表營運活動淨現金流出項目誤列為營運活動淨現金流入等，與償還長短期銀行借款付現數誤列為償還長期銀行借款付現數。 2. 會計師查核報告附收支餘絀表各項收入項目名稱及金額與決算書不符。 3. 現金收支概況表之支出誤以括號列示，其表內各項目名稱與收支餘絀表內各項收入、各項支出名稱不符，另存入保證金誤列於現金收支概況表，及購置動產現金支出誤以購置不動產現金支出於表內表達。 4. 現金流量表「營運活動之現金流量」誤列為「營業活動之現金流量」，及融資活動現金流量之「其他融資活動收現數」誤列「增加代收收款收現數」等。 5. 現金收支概況表之「購置動產、無形資產及其他資產」項目名稱漏列無形資產等字。
(三) 財務報表附註敘明會計政策有誤、未完整或引用已廢止之舊有法規(或未列明引用法規)	1. 財務報表附註提列折舊事項，固定資產之博物誤以報廢法計提折舊。 2. 財務報表附註退休辦法，引用已廢止之舊有法規。 3. 財務報表附註有關長期投資會計政策，引敘已廢止之舊有規定，致未以長期投資表達，而以備供出售金融資產、以成本衡量之金融資產等舊規定之會計科(項)目表達。 4. 財務報表附註關係人交易之專任董事長及董事支領之總報酬內容未列明。 5. 財務報表附註固定資產之圖書、博物及土地等會計政策(報廢)表達有誤。
(四) 財務報表附註之會計科(項)目之說明內容及金額存有漏列、錯誤或未明確	1. 財務報表附註權益基金之「賸餘款權益基金」所含102學年度賸餘款數字填列錯誤。 2. 財務報表附註董監事出席費金額與決算書支出明細表所列不符。 3. 財務報表附註揭露權益基金金額與平衡表所列金額未一致。 4. 財務報表附註帳列「出席費」科目與教育部規定「出席及交通費」科目不合。

附表 103學年度私校會計師簽證報告及附表尚待精進彙總表

主要項目	主要內容概述
三、舉債指數表金額(或表達)錯誤	1. 舉債指數計算表未將附屬機構數字一併列入。 2. 最近3學年度財務報表分析表之舉債指數及營運活動淨現金流量占流動負債比率數字有誤。 3. 舉債指數計算表中「扣減不動產支出前現金餘絀」欄位之金額有誤。
四、內部控制制度建議書引用已廢止之法規或內容敘明未臻一致	內部控制評估引用法規應為「會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項」，誤列為「會計師查核簽證專科以上私立學校財務報表應行注意事項」。
五、會計師查核附表部分	
(一) 填列「否」或「不適用」未補充說明或說明不正確	1. 會計師查核附表第23項無賸餘款投資及流用情形，勾選不適用，惟未說明原因。 2. 會計師查核附表第38項未向非金融機構借款，勾選不適用，惟未說明原因。 3. 會計師查核附表第39項未於招生3年內向外舉債興建校舍，勾選不適用，惟未說明原因。
(二) 查核結果勾選錯誤，如應勾選「否」誤為「是」	1. 查核附表中第36項查核事項未依教育部規定融資作業要點第10點揭露舉債指數計算表。 2. 查核附表中第37項查核事項之查核結果與決算書之借入款變動表列示事項不符。 3. 學校 101、102、103 學年度決算書及103 學年度會計師查核報告等相關報表均無法點選查閱公告，惟會計師卻勾選為查核無誤。 4. 查核附表第 23 項查核事項之補充說明未揭露或錯誤揭露累積盈餘之金額。 5. 會計師查核附表第50項查核事項，應揭露會計師查核公告資料之查核日期，誤揭露為103學年度財務報表公告日期，另公告財務報表網址有誤。 6. 會計師查核附表第44項查核事項揭露教育部備查預算之日期及文號未符規定。