

再論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)

壹、前言

私立大專校院(以下簡稱私校)董事會依據學校財團法人及所設私立學校會計制度之一致規定(以下簡稱會計制度之一致規定)第 49 段之規定，每學年度終了，須自行委請符合教育部認可之會計師查核其財務報表，根據查核後之財務報表連同會計師查核報告及決算表彙整提報董事會議通過，並於每年 11 月 30 日前函報教育部備查。鑑於曾在本刊第 267 期撰寫「私校會計人員與簽證會計師相輔相成以精進查核品質」，以會計師簽證業務為主軸，介紹精進會計師查核私校財務報表品質之策略。因此，仍以教育部會計處(以下簡稱本處)審核私校函報 103 學年度決算表、會計師查核報告及所附財務報表之發現，以私校會計人員編製決算書為主軸，廣續探討簽證會計師如何協助私校提升財務報表之品質。

貳、法人及其私校決算表之主要內容及重要規定

一、主要內容

依會計制度之一致規定第 9 段與第 14 段之規定，學校法

人及所設私立學校(以下簡稱法人及其私校)應分別編製單獨報導主體之對外報告，並應另行編製以法人及其私校為報導主體之合併財務報表。但學校法人僅設一所私立學校，其支出僅有董事會支出，且其會計制度併入所設私立學校會計制度辦理者，得提供所設私立學校為報導主體之財務報表，並應充分揭露相關之董事會支出資訊。決算表之主要內容包括：

- (一) 主要表計有：平衡表、收支餘絀表、現金流量表及現金收支概況表。
- (二) 明細表計有：固定資產及無形資產變動表、借入款變動表、收入明細表、支出明細表、資產與負債各科目明細表及最近3年財務分析表。

二、重要規定

- (一) 法人及其私校編製決算表除彙編成冊，並於封底由製表人、主辦會計人員、校長及董事長簽名或蓋章外，須逐頁簽名或蓋章，惟以學校法人為編製主體者，校長免簽章(會計制度之一致規定第48段)。
- (二) 除新設法人及其私校外，財務報表應採二期對照方式編製，其中平衡表並應列示增(減)金額；收支餘絀表應列示本年度預算數及本年度決算與預算比較(會計制度之一致規定第47段)。現金流量表以間接法表達，並按營運活動、投資活動及融資活動劃分，並揭露對財務狀況影響重大而不直接影響現金流量者(會計制度之一致規定第80、81及82段)。

(三) 現金收支概況表須劃分經常門現金收入(即現金流量表上之營運活動現金流入)、經常門現金支出(即現金流量表上之營運活動現金流出)、出售資產現金收入、購置動產、無形資產及其他資產現金支出、購置不動產現金支出(會計制度之一致規定第 83 段)。

參、法人及其私校決算書尚存待精進之處

本處沿例僅採行書面審核方式，審核法人及其私校函報教育部決算書之要項，於本刊第 267 期論述，不另贅述。茲就審核 103 學年度決算書所發現尚待精進之處彙總如附表，並以私校編製決算表為例，臚列與查核品質相關須注意要項如次：

- 一、四張主要表，彼此金額不勾稽，如：現金收支概況表經常門現金餘絀與現金流量表之營運活動淨現金流入(出)金額不勾稽。
- 二、四張主要表與明細表金額不勾稽，如：
 - (一) 收支餘絀表科目所列金額與其明細表所列金額不勾稽。
 - (二) 固定資產與無形資產變動表列示固定資產上年度止結存金額及本年度止結存金額，分別與平衡表中固定資產上年度及本年度決算數不勾稽。
- 三、明細表與明細表間相關數據不勾稽，如經核算固定資產及無形資產變動表所列本年度提列折舊及攤銷數與支出明細表各功能別科目所列折舊及攤銷合計數未臻相符。
- 四、編製現金流量表存有以借、貸餘額互抵後之淨額表達，未符一般公認會計原則，如收回存出保證金收現數、支出存出保

證金付現數等項目常以淨額表達。依一般公認會計原則之規定，編製現金流量表除約當現金以外之短期投資、短期貸墊款及短期債務，若其週轉快、金額大，且原始到期日在三個月以內者，方可按淨額表達外，其餘凡涉及投資活動與融資活動各現金流量項目均須以總額表示。

五、編製現金收支概況表未符會計制度之一致規定之規定。

六、其他項目：

(一) 部分決算表會計科(項)目名稱或金額與會計師查核後之財務報表及附註相關部分有異。

(二) 103 學年度決算表所列上年度決算數與 102 學年度決算表所列數字不合。

(三) 103 學年度決算表所列預算數與教育部備查預算數未臻一致。

(四) 未配合教育部函示，修訂會計科(項)目名稱或分類及編造明細表格式。

(五) 由明細表摘要或備註發現會計處理未符合一般公認會計原則或存有須處理而未處理會計事項，如應收帳款與其他應收款歸類未臻妥適，未向電信公司申請退還電話保證金等。

肆、精進決算作業品質之道

提升決算作業品質，首要在於平時處理會計事務必須本著會計專業知能，依會計制度之一致規定，在法律允許範圍內，遵守一般公認會計原則審慎處理。茲配合上述與查核品質有關須注意事項之說明，臚列勾稽要項及帳務處理要項如次：

一、 勾稽部分

(一) 四張主要表勾稽要項：

主要表	收支餘絀表	現金流量表	現金收支概況表	平衡表
收支餘絀表	*	註一	註二	*
現金流量表	註一	*	註三	註四
現金收支概況表	註二	註三	*	*
平衡表	*	註四	*	*

註一：收支餘絀表本期餘絀科目須與現金流量表本期餘絀項目所列金額勾稽。

註二：現金收支概況表計算經常門現金餘絀所列經常門現金收入與經常門現金支出須與收支餘絀表各項收支科目金額勾稽。

註三：現金收支概況表與現金流量表之勾稽原則如次：

1. 現金收支概況表中「經常門現金餘絀」，應與現金流量表上「營運活動淨現金流入(出)」金額相等(會計制度之一致規定第 84 段)。
2. 現金收支概況表中「出售資產現金收入」，應與現金流量表中「出售固定資產收現數」、「出售無形資產收現數」及「出售其他資產收現數」之合計數相等(會計制度之一致規定第 84 段)。
3. 現金收支概況表中「購置動產、無形資產及其他資產現金支出」與「購置不動產現金支出」合計數，應與現金流量表中「購置固定資產付現數」、「購置無形資產付現數」及「購置其他資產付現數」之合計數相等(會計制度之一致規定第 84 段)。

註四：現金流量表投資活動之現金流量及融資活動之現金流量，須與平衡表涉及現金交易之相關科目勾稽，若考量附註中未涉及現

金流量之重大投資、融資項目，則需與平衡表相關科目變動數勾稽，且期初期末現金及約當現金餘額須分別與平衡表上年度及本年度現金及約當現金合計數相勾稽。

(二) 主要表須與明細表勾稽要項，如：

1. 收支餘絀表所列學雜費收入、推廣教育收入、其他收入等各項收入科目及董事會支出、行政管理支出、其他支出等各項支出科目，皆須與其各該科目明細表所列金額勾稽。且須判斷收支歸屬年度及科目之歸類是否符合一般公認會計原則與科目性質。
2. 平衡表各科目金額須與其明細科目金額勾稽，且須判斷所採用科目是否反應交易實況，及其歸類是否符合一般公認會計原則。
3. 固定資產及無形資產變動表所列土地、土地改良物、租賃權益改良物等固定資產科目與專利權、電腦軟體、其他無形資產等無形資產科目及其相關累計折舊(攤銷)上年度(本年度)底止結存金額須與平衡表上年度(本年度)固定資產、無形資產相關科目及其累計折舊(攤銷)相勾稽。
4. 借入款變動表所列期初金額(期末金額)須分別與平衡表上年度(本年度)負債項下短期債務、長期銀行借款或其他借款等借款科目金額相勾稽；另本年度借入金額(償還金額)亦須與現金流量表融資活動項下舉借(償還)長短期銀行借款收現數、舉借(償還)其他借款收現數相勾稽。

5. 最近 3 年財務分析表計算公式所列學雜費收入、總收入、資產總額、負債總額、代管資產淨額、應付代管資產、流動資產、流動負債、營運活動淨現金流量、貨幣性資產、貨幣性負債、扣減不動產支出前現金餘絀須與主要表相關科(項)目數據一致。

(三) 明細表與明細表勾稽要項，如經核算固定資產及無形資產變動表所列本年度提列折舊及攤銷與支出明細表各功能別科目所列折舊及攤銷數須勾稽。

二、帳務處理部分

本著「他山之石，可以為錯」之精神，參酌審計部八十七年台審部參字第 870275 號函示，中央政府非營業特種基金辦理決算尚須精進之處，列舉與法人及其私校較具相關者如次：

(一) 未於學年度終了辦理調整事項，如：

1. 期末工程結算差額、應收款項未及調整列帳。
2. 期末用品盤存未及整理列帳。
3. 年度終了尚未清償之外幣借款餘額，未按決算日匯率評價。
4. 期末未予列計應付款項。

(二) 未依規定以資產科目列帳者，如：

1. 應資本化之工程設計費及設備。
2. 購置電腦軟體符合資本化條件者，未以無形資產列帳。

(三) 相關科目未依權責發生制轉列收入，或收入未及列入決算者，如：

1. 代收款項、預收款項等未及轉列收入。

2. 已逾法定請求權時效之應付款項未予轉正。
- (四) 短收、短列、漏列、漏收收入及成本、費用計算錯誤者，如：
1. 短收、短計、短列、漏收違約金、利息及各項收入。
 2. 成本、費用計算錯誤，或溢計、短計。
- (五) 費用列支超過規定標準，如：
1. 發放無法令依據之獎金、津貼及兼職車馬費。
 2. 溢付、重複列支費用。
 3. 未合規定之支出、未編列預算之捐助款。
- (六) 支出與預算年度、用途或合約規定不合者，如：
1. 列支應屬以後年度費用。
 2. 列支非屬合約規定之支出。
 3. 列支尚未完成驗收手續或尚未定案之費用。
- (七) 帳務處理錯誤者，如：
1. 列帳科目與規定未合。
 2. 內部往來未予沖銷。
 3. 收入逕與成本相抵，未以總額法處理帳務。
- (八) 其他事項，如：支出未檢附原始憑證。

伍、結語

無論公私立大專校院辦理年度決算或彙編年度決算，向為主計(會計)同仁一年一度重要業務之一，鑑於衡量法人及其私校決算工作品質指標，包括：會計事務處理是否符合會計制度之一致規定，主要表與明細表彼此間是否勾稽，及決算書是否如期如質函報教育部等。企盼私校會計同仁平時務須按會計制

度之一致規定辦理會計事務，並在學年度結束期間參酌上述審計部查核中央政府非營業特種基金所列尚須精進之處，調整未及入帳、未及轉帳、未及評價、估計更正、科目更正、計算錯誤、未符原則或規定等事項，以減少會計師查核修正或更正。且在完成編造決算書提報董事會前，宜再將決算書表作一次勾稽，以提升決算作業品質。

另教育部自本(105)年度起，將參酌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協議程序之檢查項目，建請會計師查核法人及其私校財務報表外勤工作期間，能協助本處輔導私校會計人員辦理會計事務及編造決算書表，以增進其自編財務報表能力，並有助於提升簽證品質。

主要參考文獻

1. 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。
2. 審計部 87 年 3 月 2 日台審部參字第 870275 號函。
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。

（本文摘自中華民國會計師公會全國聯合會於 2016 年 9 月出版會計師季刊第 268 期第 29 頁-38 頁）

主要項目	主要內容概述
一、私校部分	
(一)總說明	1. 附有總說明者，部分科目金額與主要表所列不符，且說明誤述。
(二)平衡表	1. 漏列2級科目「權益其他項目」。 2. 未表達合計數。 3. 「長期投資、應收款及基金」科目誤為「長期投資應收款及基金」，另「預付土地、工程及設備款」科目誤為「預付土地工程設備款」。
(三)收支餘絀表	1. 超額年金給付預算金額未重分類。 2. 103學年度決算之超額年金給付數應列入其他支出項下，惟仍列入行政管理支出項下。
(四)現金流量表	1. 購置流動金融資產及長期投資付現數誤列為收現數，減少應付退休及離職金付現數誤列為收現數。 2. 未列減少附屬機構投資收現數金額。 3. 減少附屬機構投資收現數金額錯誤。 4. 「支付現金交換土地及房屋」項目誤列屬「支付現金及長期應付票據交換土地及房屋」內容。 5. 減少長期應付款項付現數金額有誤(因內含不影響現金流量長期租貸款部分)。 6. 現金流量表與現金收支概況表涉及付現購置之固定資產與無形資產金額不符。(*) 7. 103學年度之上年度賸餘撥充權益基金數填列錯誤。 8. 「償還其他借款付現數」誤為「償還長短期銀行借款付現數」項目。 9. 收取存入保證金收現數誤列增加應付退休及離職金收現數。 10. 融資活動之長短期銀行借款收現數及償還數，與平衡表長短期債務變動金額未臻一致。(*) 11. 融資活動之「其他融資活動收現數」誤為「增加代收款收現數」。
(五)現金收支概況表	1. 預付設備款項目內含屬購置無形資產之電腦軟體金額。 2. 上年度行政管理支出核與102年度數字未一致。 3. 不產生現金流入之本學年度收入項目內之「減少附屬機構投資收現數」金額未減列。 4. 應收預收項目調整數有誤。 5. 上年度科目涉重分類未加說明，導致核與102學年度數字不符。 6. 應收預收項目調整數核與現金流量表及平衡表所列相關數字不合。 7. 報表格式有誤。 8. 支出類項目表達方式與規定不符，如誤加括號表達。 9. 應為「補助及受贈收入」科目誤為「補助及捐贈收入」。 10. 現金收支概況表經常門現金餘絀與現金流量表之營運活動淨現金流入(出)金額不勾稽。(*) 11. 「其他支出」項目與「不產生現金流出之支出」項目之金額相互誤植。

主要項目	主要內容概述
(六)固定資產及無形資產變動表	1. 電腦軟體累計攤銷之增、減數有誤。 2. 散總合計有誤。 3. 購置土地未備註教育部核准文號。 4. 預付土地、工程及設備款核與現金流量表相關數字不合。 5. 未列合計數。 6. 累積折舊增加金額與支出明細表折舊及攤銷合計數不符，或其差異原因係攤銷遞延費用，惟未備註說明。(*)
(七)借入款變動表	1. 未列明保證情形。 2. 「本年度償還金額」欄誤列為「本學年度償還金額」。 3. 未填列借款保證情形。 4. 未列合計數。 5. 未填列借款期間。
(八)收入明細表	1. 漏列財產交易賸餘科目及受贈收入科目誤為捐贈收入。 2. 計算差異百分比有誤。
(九)支出明細表	1. 超額年金給付明細表之備註說明有誤。 2. 計算超額年金給付差異明細表之百分比有誤。 3. 財產交易短絀明細表之備註說明有誤。 4. 部分科目明細表之備註漏列或誤述。 5. 散總合計有誤。 6. 專家出席費應屬業務費，惟誤列為人事費。 7. 屬董事會支出之人事費未備註說明。
(十)資產與負債科目明細表	1. 應付退休及離職金科目誤為應付退休金科目。 2. 代管資產、應付代管資產明細表涉重要部分未於摘要欄妥為說明。 3. 報表格式核與規定不符。 4. 各科目明細表重大內容未說明。 5. 科目明細表金額與平衡表科目金額不符。(*) 6. 明細表內細項金額存有負數。 7. 漏附科目明細表。
(十一)最近3年財務分析表	1. 未列計算公式。 2. 舉債指數計算結果有誤。 3. 舉債指數及營運活動淨現金流量占流動負債比率計算錯誤。 4. 舉債指數內扣減不動產支出前現金餘絀金額有誤。
(十二)其他	1. 決算未公告。 2. 上網公告版本為未經用印之版本，且存有與函報教育部備查本不同。 3. 公告網頁無法瀏覽。

主要項目	主要內容概述
二、附屬機構部分	
(一)總說明	1. 附有總說明者，表達資產負債部分與權益基金及餘絀部分金額與主要表數字不符。
(二)平衡表	1. 會計科目金額錯誤。 2. 報表表首漏列機構名稱。 3. 報表涵蓋期間填列錯誤。 4. 未指定用途權益基金與累積餘絀金額有誤。 5. 資產、負債、權益基金及餘絀未列合計數。 6. 決算書與會計師查核報告書之收支餘絀表所列營業收入各科目名稱存有不同，導致金額無法相互勾稽。(*)
(三)收支餘絀表	1. 營業成本科目誤為銷貨成本。 2. 各學年度盈餘與解繳學校明細表合計金額有誤。 3. 未表達上年度決算數。 4. 收支餘絀表科目存有與支出科目明細表金額不符。(*)
(四)現金流量表	1. 漏未編列本主要表。 2. 減少長期應收款項收現數或增加長期應收款項付現數，漏列長期2字。 3. 融資活動之應付回饋校務基金減少數，誤列於營運活動之應付帳款淨增(減)數。 4. 漏列上年度決算數。 5. 營運活動現金流量項目誤為營業活動現金流量項目。 6. 賸餘款基金流入數誤以淨額表達，未按總額表達。
(五)現金收支概況表	1. 漏未編列本主要表。 2. 科目(項目)名稱有誤及誤將應付回饋校務基金減少數金額計入。 3. 漏列上年度決算數。 4. 產生現金流出之支出項目，其金額未以負數表達。
(六)固定資產及無形資產變動表	1. 未完工程重分類減少數未於減少欄位表達，而逕與增加數互抵。 2. 散總合計有誤。 3. 漏列合計數。
(七)支出明細表	1. 營業成本科目誤為銷貨成本。 2. 各學年度盈餘與解繳學校明細表合計金額有誤。(*) 3. 漏列上年度決算數。 4. 收支餘絀表科目存有與支出科目明細表金額不合。(*)
(八)其他	1. 決算未公告。 2. 上網公告版本為未經用印之版本，且存有與函報教育部備查本不同。 3. 公告網頁無法瀏覽。

主要項目	主要內容概述
三、法人部分	
(一)平衡表	部分科目金額說明錯誤。
(二)收支餘絀表	未說明102學年度法人、學校決算科目重分類後金額變動之原由。
(三)現金流量表	購置流動金融資產及長期投資付現數誤列為收現數，減少應付退休及離職金付現數誤列為收現數。
(四)現金收支概況表	支出金額表達方式核與規定不符(誤加括號表達)。
(五)固定資產及無形資產變動表	預、決算差異金額超過50%，未於備註欄說明。
(六)借入款變動表	「本年度償還金額」欄誤列為「本學年度償還金額」。
(七)支出明細表	董事會支出屬人事費部分未於備註說明。
(八)科目明細表	未按各科目逐一列表表達。
(九)最近3年財務分析表	各項比率未以%表達。

註：「*」尚涉及各主要表間、主要表與明細表、明細表間須互為勾稽部分。