

談會計師資本額查核報告書對於現金繳款，是否要特別載明「截至簽證日止，資金尚未動用」

張德心 會計師

## 前言

最近有同道於辦理公司登記時，遇到登記機關要求會計師資本額查核報告中對於現金繳款，應特別載明「截至簽證日止，資金尚未動用」。一時之間古老的問題，又再次的浮現出來，筆者針對此問題，整理了實務上相關的規定，作比較深入的探討，供大家參考。

### 一、會計師出具無保留意見之查核報告，現行法令並無規定應行載明

依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第三條「…公司應依下列規定編製及檢附相關附件：…股款如已動用，應檢附加蓋公司及代表公司之負責人印章或簽名之資金動用明細表」；第七條規定「…會計師受託查核簽證前項資本額登記，應行查核事項如下：…股款如已動用，應查核公司之列表說明，並核對各項憑證」。

因此當會計師對於資本額查核簽證，係出具無保留意見之查核報告，即代表該公司本次現金繳款資本額截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未動用。如已動用，才會依會計師查核簽證公司登記資本額辦法之規定，於資本額查核報告書上查核載明。

### 二、依經濟部公佈之範例，查核報告書並無記載之文字或釋例

依現行經濟部全國商工行政服務入口網公佈之範例，其第二段(範圍段)：

本會計師係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」規劃並執行查核工作，以合理確信該公司之資本額變動表有無重大不實表達。該公司原登記資本總額新台幣(以下同)○○○元，分為○○股，每股○元，已發行股份○○股，實收資本額計○○○元，本次經股東會決議增資○○○元，並經董事會決議發行新股○○股，係以每股○元溢價(或折價)發行，增資發行新股後資本總額增為○○○元，分為○○股，每股○元，實收資本增為○○○元，分為○○股，每股○元。所繳股款係股東以現金(或股東對公司之債權或公司所需之財產……等)○○○元繳納，詳如股東繳納現金股款明細表(或債權抵繳股款明細

表或財產抵繳股款明細表……等)。(註：上述股款已送存銀行；股款業已動用，詳如動用明細表；有溢價或折價情形，應另敘明會計處理方式；屬併購者應敘明所採用之會計方法；技術作價、股票抵繳及其他財產抵繳者，應敘明相關財產已於設立前或增資基準日前依法登記予公司或交付予公司，並應載明其估價標準等。)

因此，上述查核報告書範例，亦無要求前述文字之記載。

### **三、參照目前審計準則公報之規範，對於強調事項已改為應單獨為段表達**

依審計準則公報第 60 號「查核報告中之強調事項段及其他事項段」第五條：會計師認為有必要提醒使用者注意已於財務報表表達或揭露之事項中，對使用者瞭解財務報表係屬重要且符合下列條件者，應於查核報告中納入強調事項段：…第六條：會計師於查核報告中納入強調事項段時，該段應：1. 單獨表達且其標題為「強調事項」。

因此會計師如欲強調某一重大事項，如參照審計準則之規範，應另增加強調事項段，而非僅增加說明文字。

### **建議**

依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，對於會計師執行時應行查核之事項及查核報告書中應行記載之事項，兩者有間且均有各自明確之規範，在未修法前仍應依法行事為宜。

當會計師對於資本額查核簽證，如係出具無保留意見之查核報告，即代表該公司本次現金繳款資本額截至查核簽證之當日金融機關營業終止時，尚未動用，查核報告書中自無須另行載明「截至簽證日止，資金尚未動用」。惟如已動用，則應依會計師查核簽證公司登記資本額辦法之規定，於資本額查核報告書上查核載明其動用情形。

### **後語**

當會計師欲強調此係一重大事項，有必要提醒使用者注意，參照審計準則之規範，則其表達的方式，予以說明如下：

1. 審計準則公報第 33 號「財務報表查核報告」及第 28 號「特殊目的查核報告」會計師之查核報告書之意見類型計分 5 類(au33#22)：
  - (1) 無保留意見(au33#23)

係指會計師之查核報告具備下列要件：

1. 會計師已依照一般公認審計準則執行查核工作，且未受限制。
2. 財務報表已依照一般公認會計原則編製並適當揭露。

(2) 修正式無保留意見(au33#25)

係當會計師遇有下列情況之一時，應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存有重大疑慮。
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。

(3) 保留意見

(4) 否定意見

(5) 無法表示意見

而其中「欲強調某一重大事項」(au33#34)，係指會計師欲強調某一重大事項時，應於查核報告意見段之後加一說明段，將所欲強調之事項作適當說明。此類事項例舉如下：

1. 重大關係人交易。
2. 重大期後事項。

...

2. 審計準則公報第 57 號「財務報表查核報告」自中華民國一〇七年七月一日起實施，其與 33 號查核報告的重大差異為：

(1) 增加標題段落名稱(au#57)

查核報告增加標題名稱及查核段落(section)。基本上新式之無保留意見查核報告，係由原三段式，依標題區分為四段到八段式的主體架構，架構如下：

1. 查核意見(段)

## 2. 查核意見之基礎(段)

2-1 繼續經營有關之重大不確定性(可增加段)(au#61)

2-2 關鍵查核事項(Key audit matters)(可增加段)(au#57、58)

2-3 強調事項(可增加段)(au#60)

2-4 其他事項(可增加段)(au#60)

3. 管理階層對財務報表之責任(段)

4. 會計師查核財務報表之責任(段)

段落的排列順序原則上係依照段落的相對重要性排列，除第一段(查核意見段)及第二段(查核意見之基礎段)外，其他段落的排序並無硬性規定。

### (2) 查核意見重分類

查核意見重分類：區分為(1)無保留意見(未修正式意見 unmodified opinion)：將原「修正式無保留意見」亦納入其中，取消了修正式無保留意見之名稱分類。(2)修正式意見(modified opinion)：包括保留意見、否定意見及無法表示意見。

由於資本額查核簽證之現金繳納股款金額係屬「資金」，其與「基金」不同，如未動用，通常亦無重大到需提醒使用者注意而予以強調。但如少數情況下會計師仍認為此係一重大事項而欲強調，參酌審計準則公報第 33 號或第 60 號，則可增加一強調事項段，例如：

上述已送存銀行之股款，截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未動用。

至於「截至簽證日止，資金尚未動用」與「截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未動用」兩句字眼那一個比較好？

這個可能就要追溯到「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」的前身：「公司行號申請登記資本額辦法」，其中對於有關查核簽證日期之規定，於民國 79 年 5 月 11 日修正發布前規定為「前項查核簽證，應於資產負債表結帳之翌日起為之，其簽證日期係指查帳工作結束之日。」而修正後則改為「第一項第六款所稱查核簽證日期，係指查核工作完成之日。但簽證應於資產負債表結帳之翌日起金融機關當日營業終止時始得為之。」因此「截至簽證日止」之字眼，

理應於當時即配合修正為「截至查核簽證當日金融機關營業終止時」比較嚴謹。否則會計師查核簽證的時點，僅剩下今日與明日交接的一剎那。

目前「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第九條對於查核簽證日期等相關規定如下：

「會計師查核報告書除本辦法另有規定外，應記載下列事項：

- 一、受查核資本額（營業所用資金）變動表、附表名稱及所屬日期。
- 二、受查核公司名稱及公司統一編號。但申請設立者免填公司統一編號。
- 三、會計師之查核範圍及意見。
- 四、會計師親筆簽名及加蓋印鑑章。
- 五、查核簽證日期。
- 六、會計師事務所之名稱、所在地及電話號碼。

會計師依本辦法執行查核工作出具之查核報告書，至少分為四段，第一段為前言段，說明查核之資本額（營業所用資金）變動表及附表名稱、日期、公司及會計師雙方之責任；第二段為範圍段，說明查核工作之範圍及依據；第三段為意見段，說明會計師之查核結果及出具之查核意見；第四段為限制用途段，說明出具報告之目的及其使用之限制。

會計師受託查核簽證公司資本額，應就依本辦法辦理之經過，確實作成查核工作底稿，主管機關得隨時調閱之。

查核工作底稿為會計師是否已盡專業工作責任之證明，並為作成查核報告表示意見之依據；查核報告中所提之意見、事實及數字均應於查核工作底稿中提供確實之證據。

第一項第五款所稱查核簽證日期，指查核工作完成之日。但簽證應於設立或增資、減資、併購基準日之當日金融機關營業終止時，始得為之。」

而實務上對於上述金融機關營業終止時之認定，一般仍以金融機關對外營業終止之時間，即下午 3 點 30 分。

後續補充：

依 109 年 6 月間商業處會議之臨時動議決議，其做法已毋須再請會計師加註「截至簽證日止尚未動用」，參考如下：

六、臨時動議：

(一) 有關公司設立、增資，會計師查核報告書是否需加註「截至簽證日止尚未動用」之文字敘述，謹提請 討論案。

決議：參考其他申登機關之作法，商業處做法如下：

1. 現金 - 如查核報告書內已陳述資金已繳足並送存銀行，毋須再請會計師加註「截至簽證日止尚未動用」。
2. 貨幣債權 - 依查核辦法說明債權抵繳股款內容後，應審查是否敘明有無動用及動用金額。
3. 有限公司如以「實收資本(總)額」等文字，毋須請會計師改正。