

談撰寫資本額查核報告書之心得

張德心 會計師

一、前言

實務上資本額查核簽證，對於某些會計師來說，是微不足道的簽證業務，食之無味，棄之可惜。但對部份會計師事務所而言，多少能替會計師賺點零用錢，否則忙完財稅簽後，整日晃而晃的沒事幹，加減有些工商簽證業務，也是活絡社會，促使經濟繁榮的方式之一。

資本額查核報告書自「公司登記辦法」於107年11月1日修正發佈，將原會計師資本額查核報告書及其附件裝訂成冊，修正為僅檢附單張之查核報告書後，資本額查核報告書之撰寫表達，相對變為非常的重要，茲提出撰寫資本額查核報告書之心得，分享給有興趣之讀者。

二、資本額查核報告書記載之重要更新事項

(一)會計用語的更新

近年來會計準則不斷的變動，原資本額查核報告書所引用查核或會計上之用語，亦需配合商業會計法、企業會計準則公報及國際會計準則公報等予以更新，例如將「公平價值」修正為「公允價值」、「帳面價值」修正為「帳面金額」、「會計科目」修正為「會計項目」、「聯屬公司」修正為「共同控制下公司」、「購買法」之會計處理改以「收購法」取代等。

(二)引用公司議事錄或同意書的表達

由於公司法修正後，對於增減資、修章等變更登記，於有限公司方面，已改為經股東表決權過半數、三分之二以上之同意即可，無需經全體股東同意。於股份有限公司方面，如為一董一監或二董一監，則取消了董事會之設置。如為單一法人公司，則取消了股東會之設置。此外如第205條第5項，董事就當次議案以書面方式行使其表決權，而不實際集會。此等均影響到資本額查核報告書記載引用公司議事錄或同意書的表達，於撰寫查核報告書時，應特別留意。

(三)第二段(範圍段)刪除檢附明細表的記載

本次由於「公司登記辦法」及「會計師查核公司登記資本額辦法」均已配合公司登記簡化修正，將原整份裝訂成冊之會計師資本額查核報告書，簡

化為僅須檢送資本額查核報告部份，因此目前實務上資本額查核報告書配合修正，刪除第二段(範圍段)有關應檢附之附表名稱。茲將經濟部之範例修正，如後之資本額查核報告書(綜合範例)以供參考。

三、資本額查核報告書應行記載事項

(一)基本記載事項(#9)

1. 受查核資本額(營業所用資金)變動表、附表名稱及所屬日期。
2. 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。
3. 會計師之查核範圍及意見。
4. 會計師親筆簽名及加蓋印鑑章。
5. 查核簽證日期。
6. 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。

(二)特別記載事項(#7、#8)

1. 查核報告書應分別載明其來源(現金、貨幣債權、技術作價、勞務出資、股票抵繳、其他財產、股息紅利、法定盈餘公積、資本公積、合併、分割、收購、股份轉換、股份交換、限制員工權利新股)及其發行股款金額、發行股數與資本額，其有溢價或折價情形，應載明每股發行金額及敘明會計處理方式，並載明增資前後之已發行股份總數及資本額。

2. 會計師受託查核簽證公司減少實收資本額登記，查核報告書應分別載明減資原因（庫藏股減資、減資退還現金、減資退還財產、減資彌補虧損、分割減資）、銷除股份數、資本額及減資前後之已發行股份總數、資本額。
3. 公司合併、分割發行新股、收購發行新股、股份轉換發行新股者，應敘明所採用之會計處理方法。

四、資本額查核報告書之格式(#9)

依會計師查核簽證公司登記資本額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。

由於審計準則公報係規範會計師對整份一般用途財務報表之查核，與資本額查核情況不同，實務上僅供撰寫資本額查核報告書之參考及補充法令之不足，會計師仍應依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法本辦法」之規定，執行查核工作出具查核報告書。

五、審計準則公報查核報告之格式

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

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)

：則包括了保留意見、否定意見及無法表示意見。

六、資本額查核報告書之相關問答

(一)問：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」？

答：會計師若係出具「無保留意見」，則無須特別載明「截至簽證日止，(股款)尚未動用」。惟會計師若係出具強調事項段(原：修正式無保留意見)，欲強調「截至簽證日止，(股款)尚未動用」，則可載明。

說明：

1. 在修正過程中原資本額查核報告書之範例草案，曾要求應將「截至簽證日止，尚未動用」予以載明，惟經會計師公會與經濟部深入討論後，最後經濟部公告之範例則僅要載明「上述股款已送存銀行」即可。
2. 截至簽證日止，股款如已動用，則要依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第七條第二項第一款，查核載明動用情形，反之股款如未動用，條文並未規定予以載明，此時則應比照審計準則公報之處理，對於肯定事項應包括於無保留之查核意見中，而不必特別載明。

解析：

1. 未載明是否可以？對於上述問題於經濟部草擬資本額查核報告書範例之初，即已深入討論過，基於行政一體及尊重審計準則公報之原則，若係出具「無保留意見」應無須特別載明「截至簽證日止，(股款)尚未動用」。
2. 由於現行「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第九條第五項規定：「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。」，實務上對於現金繳款，多於基準日之翌日，才能得知基準日之資金是否動用，故雖於翌日才能確認，惟查核簽證日期仍以基準日之當日。否則若堅持載明而翌日才能簽證，將會自陷於「簽證日期」與「查核日期」混淆的循環時間。

3. 載明是否較好?查核報告書若特別載明「截至簽證日止，(股款)尚未動用」，依審計準則公報來說，係屬無保留意見內增加強調事項段(原「修正式無保留意見」)欲強調某一重大事項。如確已查明資金於查核簽證日止，尚未動用，取得足夠及適切之查核憑證，予以載明強調，尚屬可行。否則依現行之會計師因違反會計師法事件應予懲戒處分參考原則：

第5條第7款規定：「於簽證日金融機關營業終止前即行簽證，致簽證當日股款業經動用，會計師仍出『截至簽證日止，資金尚未動用』之查核報告。」→最多停業二個月。

第5條第8款規定：「受託查核設立資金動用情形，對於設立資金是否動用，未檢視設立資金銀行之動用情形，致設立資金業經動用，仍出具『資金尚未動用』之查核報告……。」→最多停業六個月。

是否載明了，反而加重會計師陷於查核不實的風險中。

4. 由於現行之查核辦法規定「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。」，惟對於非現出資如財產出資、盈餘轉增資等其設立或變更，亦要等到當日金融機關營業終止時，始得為之，也常另人質疑，此等繳款情況與金融機構並無直接關係，為何也要等到當日金融機關營業終止？未來似應修正或刪除「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第九條第五項之詞句，徹底解決有關現金繳款「簽證日期」與「查核日期」混淆的循環時間問題，及非現金繳款其設立或變更，亦要等到當日金融機關營業終止時，始得為之的困惑。

(二)問：「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，自何時適用？

答：102年6月25日公告修正「公司申請登記資本額查核辦法」，名稱修正為「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，並自103年1月1日起施行。有關本辦法新舊條文之適用，以公司設立、增減資、併購

基準日為適用依據(經濟部 102 年 12 月 19 日經商字第 10202441260 號函)

(三)問：查核報告書是否仍需載明「資本是否足數設立查核簽證日止之直接費用」？

答：依 100 年 3 月 29 日發布修正後之「公司申請登記資本額查核辦法」，查核報告書已無須載明其資本是否足數設立查核簽證日止之直接費用。

(四)問：查核報告書是否仍需載明「會計師承辦公司行號申請登記資本額查核簽證須知」？

答：依 97 年 3 月 25 日經商字第 09702406300 號函釋，查核報告書已無須載明「會計師承辦公司行號申請登記資本額查核簽證須知」。

(五)問：對於現金繳款或貨幣債權抵繳，股款如已動用，資本額查核報告書應如何表達？

答：依會計師查核簽證公司登記資本額辦法第七條：「…股款如已動用，應查核公司之列表說明，並核對各項憑證；…」，因此資本額查核報告書之第一段(前言段)及第三段(意見段)應載明資金動用明細表等附表名稱，第二段(範圍段)應適當的表達其動用情形，例如後附之貨幣債權抵繳股款如已動用之釋例。

(六)問：公司合併、分割等，如有相互持股公司，資本額查核報告書應如何表達？

答：依 104.03.11 經商字第 10402404790 號：「二、又公司間相互持有股份，於踐行分割，既存公司發行新股予被分割公司股東時，既存公司與被分割公司相互持有股份情況下，會出現既存公司取得自己股份之情事。是以，參照公司合併之函釋精神，既存公司因分割而發行新股時，毋庸就自己持有被分割公司之股份發行新股。」因此當公司有相互持股時，如因合併等會發生既存公司取得自己股份之情事，因此資本額查核報告書之第一段(前言段)及第三段(意見段)應載明合併銷除股份明細表等附表名稱，第二段(範圍段)應適當的表達其合併銷除等情形，例如後附之公司合併存續登記資本額查核報告書(相互持股)之釋例。

資本額查核報告書(綜合範例)

○○股份有限公司(統一編號:○○○○○○○○)為增資發行新股變更登記所編製民國○○○年○○月○○日之資本額變動表及○○附表(註:載明附表名稱),業經本會計師查核竣事。上開報表之編製係公司管理階層之責任,本會計師之責任則為根據查核結果對上開報表表示意見。

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。)

本會計師查核結果,該公司本次增加實收資本額,確實收足,依本會計師之意見,第一段所述之資本額變動表及○○附表(註:載明附表名稱)係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」編製,足以允當表達該公司本次增加資本登記之資本額情形。

本查核報告書僅供公司向主管機關辦理資本額變更登記使用,不得作為其他用途。

○○會計師事務所

會計師:(簽名及蓋章)

事務所地址:

電話:

查核簽證日期:民國○○年○○月○○日

股份有限公司增資登記資本額查核報告書(貨幣債權抵繳股款如已動用)

○○股份有限公司(統一編號 00000000 號)為增資發行新股變更登記所編製民國○年○月○日之資本額變動表、債權抵繳股款明細表及資金動用明細表，業經本會計師查核竣事。上開報表之編製係公司管理階層之責任，本會計師之責任則為根據查核結果對上開報表表示意見。

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，每股○元，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。所繳股款係以股東對公司之貨幣債權(例：帳列其他短期借款)○○○元抵繳，截至簽證日止，股款業已動用○○○元，其動用情形及憑證亦經查核相符。

本會計師查核結果，該公司本次增加實收資本額，確屬實在，依本會計師之意見，第一段所述之資本額變動表、債權抵繳股款明細表及資金動用明細表，係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」編製，足以允當表達該公司本次增加資本登記之資本額情形。

本查核報告僅供公司向主管機關辦理資本額變更登記使用，不得作為其他用途。

會計師事務所

會計師：

事務所地址：

電 話：

查核簽證日期：民國 年 月 日

公司合併存續登記資本額查核報告書(相互持股)

○○股份有限公司(統一編號：000000000)為合併存續登記所編製民國○年○月○日之資本額變動表、合併配股明細表及合併銷除股份明細表，業經本會計師查核竣事。上開報表之編製係公司管理階層之責任，本會計師之責任則為根據查核結果對上開報表表示意見。

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，查核情形說明如下：

- 一、本次合併依據公司法、企業併購法及其他相關法令規定辦理。
- 二、上開資本額變動表係合併消滅○○公司(統一編號：000000000)，並依據各該公司股東會、董事會之議事錄及合併契約書辦理，由於屬共同控制下公司間之合併，其性質屬組織重整，合併後認列消滅公司之各項資產及負債，均係按消滅公司原帳面金額評估資產減損後認列，核與合併契約書相符。
- 三、存續公司合併前，資本總額為○○○元，分為○○股，每股金額○元，全額發行。消滅公司合併前資本總額為○○○元，分為○○股，每股金額○元，已發行股份○○股，實收資本額計○○○元。
- 四、依合併契約書，存續公司因合併增資○○○元，分為○○股，每股金額○元，合併銷除消滅公司(或本公司、相互)投資之股份○○○元，計○○股，每股金額○元，合併增資後資本總額為○○○元，分為○○股，每股金額○元，已發行股份○○股，實收資本額計○○○元。
- 五、合併後存續公司核給消滅公司各股東之股份，核與合併契約書約定相符。

本會計師查核結果，該公司本次合併存續實收資本額，確屬實在，依本會計師之意見，第一段所述之資本額變動表、合併配股明細表及合併銷除股份明細表，係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」編製，足以允當表達該公司本次合併存續增資登記之資本額情形。

本查核報告僅供公司向主管機關申辦合併存續登記使用，不得作為其他用途。

會計師事務所

會計師：

事務所地址：

電話：

查核簽證日期：民國 年 月 日

註：第二段第二點若屬收購法會計處理之合併，應敘明所採用之會計方法，並視個案情形作適當之修正。

第四點如合併契約書已考量並約定相互投資合併沖銷之情形，則可依淨額方式載明，並視個案情形作適當之修正。