

談最新公司資本額登記及查核之修正

張德心會計師

一、前言

日新月異的創新與進步，引領著各項產業、文化、習慣及法規不斷的求新求變，登記資本額之查核簽證也不例外，在前述種種原因及監委要求下，由原來之「公司申請登記資本額查核辦法」，蛻變為「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，其外觀型式上，已採納了財務簽證之型態，惟究竟是改革創新，亦或舊瓶裝新酒，則屬仁智互見，筆者約略將研究心得，以較為輕鬆的方式報告給諸位看官大人。

二、本次查核辦法重要修正內容

(一)名稱的改變：新的名稱叫作「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」。或許會問名稱用的好好的，為什麼要改？有人說是以姓名學之筆劃精算出來的，就像自己的姓名，遇到諸事不順時，便會求神問卜換個新名字，迎接好心情，祈求一切平安順事。

不過比較正式的說法，主要是因為公司法第七條授權訂定子法之內容，係規定公司申請登記之資本額應經會計師查核簽證，故仿照財務簽證等之「會計師查核簽證財務報表規則」名稱模式，而訂定「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」。另原先所討論採用之名稱「公司資本額登記及會計師查核簽證辦法」，由於會讓人有二種辦法訂定之顧慮，基於子法被授權之內容，應僅能規範會計師對公司資本額查核簽證部份，故作如上之修正。

其間會計師內部亦有多種不同的意見，各種名稱詞句的排列組合，可算是眾說紛紜，惟莫衷一是，大概十個會計師有十二到十三種構想，最後與會代表與商業司經由多次開會討論，決議採後者為新名稱。當然此兩者與原名稱比較起來，均稍嫌冗長，不過多唸幾遍，習慣就好。

(二)資本額變動表取代資產負債表及試算表：依修正後辦法第二條「公司設立或合併、分割、收購、股份轉換、增減實收資本

額登記，應編製資本額變動表及依案件性質備具之下列附表送交會計師查核…」

為何要將資本額變動表取代資產負債表及試算表？主要原因係參酌第二十八號「特殊目的查核報告」的審計準則公報所進行之修正。由於現行條文規定查核資本其資產負債表應經會計師查核簽證，與該公報為避免財務報表使用者可能誤解，整體財務報表不應隨附於特定項目之查核報告，產生不符現況，爰刪除查核資產負債表及檢附試算表之規定，並改以查核公司編製之資本額變動表替代。

惟後續產生之疑問，其一：何謂資本額變動表；其格式、內容及應載事項為何？其二：資本額變動表是否屬商業會計法之範圍？其三：公司是否仍應編製基準日財務報表後，會計師才能對該報表內特定項目表示意見？筆者先賣個關子，如後再予以論述。

(三)查核報告書內容及格式作大幅度的修正：依修正後辦法第九條第二項「會計師依照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。」

基本上修正後資本額查核報告書之型態，係參酌審計準則公報第三十三號、第二十八號及目前資本額查核報告書之綜合版，有人說是拼裝車版。不過後續亦產生之疑問，其一：如何撰寫與原來之資本額查核報告書有何異同？

其二：修正後資本額查核報告書有那些重要用詞？

其三：監察院要求釐清資本額查核簽證屬於何者之審計服務類型？

(四)查核報告書新增應載明或敘明之事項：本次查核辦法將現行實

務上載明或敘明事項，予以正式納入法條，如第七條第一項增訂對溢價或折價情形，應載明每股發行金額及敘明會計處理方式，第二項第三款對於技術作價、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，第八至十款對於合併、分割、收購、股份轉換等應敘明所採用之會計處理方法，此外第八條對於減資原因載明情形之修正（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），均是在撰寫查核報告書時，應注意之事項。

(五)法條明確區分公司與會計師之責任：如第二條、第三條明定公司之責任：應編製資本額變動表及相關附表送交會計師查核。而會計師之責任：則依據第七條等規定對公司編製之文件進行查核，並根據查核結果對報表表示意見。

此外對於查核報告書之裝訂，增訂第四條第二項「會計師應將前項查核之文件併同查核報告書裝訂成冊。」增訂之理由，主要是為反映監察院所要求：「資本額查核報告書應裝訂成冊，並未規定何人應將資本額查核報告書裝訂成冊」，惟條文如此修訂後，是否將裝訂成冊，法定為必須由會計師親自為之，因此依法論法、就事論事，助理員及其他人員等皆不能做此工作，不過筆者以為，此條文之重點應在於裝訂成冊係屬會計師之責任，而法條規定的如此之細，反到覺得有些矯枉過正。

(六)其他之修正：如委託書刪除對委託人身分的驗證、新增對於資本額查核工作底稿規定的修正，以及將「盈餘轉增資配股明細表」變更為「股息紅利轉增資配股明細表」、「公積轉增資明表」變更為「法定盈餘公積轉增資配股明細表」及「資本公積轉增資配股明細表」等表格名稱的修正。

三、資本額變動表之格式

由於此次制度之設計，係將現行登記之資產負債表及試算表改以資本額變動表來取代，因此資本額變動表之格式、內容及備註或附註

事項等，如何表達，變成為相當重要之課題。草案擬訂之初，大致有兩種看法：

甲案、僅表達資本額科目之變動，而不列入其他相關科目，有點類似股東權益變動表，惟僅針對股本科目作表達，其優點為編製簡單且與資本額變動名稱上較為貼切，惟其缺點則為無法表達出形成本次資本額變動之全貌，而遭質疑，有無編製之必要。

例如：資本額變動表格式甲(草案)

○○○股份有限公司

資本額變動表

中華民國 103 年 3 月 14 日

摘要	資本總額	實收資本額
原登記資本額	60,000,000	20,000,000
發行新股(註)		20,000,000
發行新股後資本額	60,000,000	40,000,000

註：103 年 3 月 14 日以現金發行新股 2,000,000 股，每股金額 10 元，以每股 15 元溢價發行，收足股款為 30,000,000 元，詳如股東繳納現金股款明細表。

乙案、則為表達本次資本額變動及其來源方式，有點類似基準日之會計分錄予以表格化，惟此種表達，實務上編製時可能發生之疑惑，主要為其涵蓋期間，是否僅按當日會計分錄沖轉科目及金額所編制之資本額變動表，亦或表達本次資本額來源變動有關科目之最終結果，對於中間過渡科目之沖轉均予省略。

研商討論的最後結果，係採乙案之後者表達方式，主要原因為編製格式相對較為固定，且不用考慮相關之會計分錄沖轉。

例：大發股份有限公司於 103 年 2 月 15 日分別召開股東會、董事會決議增資 600 萬元(分為 600,000 股，每股金額 10 元)，包括現金增資 500 萬元、債權轉增資 100 萬元，並採以每股 15 元溢價發行，增資基準日訂為 103 年 3 月 12 日。其中部分股東於 103 年 3 月 10 日繳納股款 7,500,000 元，部分股東於 103 年 3 月 12 日以股東往來(債權)1,500,000 元抵繳股款，試作相關會計分錄及編製資本額變動表。

解：(1)會計分錄：

103/3/10 預收股款：

借：銀行存款 7,500,000

 貸：預收股款 7,500,000

 註：15 元×500,000 股=7,500,000(溢價 15 元，面額 10 元)

103/3/12 增資基準日：

借：預收股款 7,500,000

 股東往來 1,500,000

 貸：股 本 6,000,000

 資本公積 3,000,000

(2)資本額變動表：(現金、債權抵繳股款)

大發股份有限公司

資本額變動表

基準日：中華民國 102 年 3 月 12 日

單位：新台幣元

與本次資本額 變動有關科目	資產		負債及(業主)權益	
	增加金額	減少金額	增加金額	減少金額
銀行存款	7,500,000			
股東往來				1,500,000
股本			6,000,000	
資本公積			3,000,000	

註：本表係表達本次資本額變動有關科目最終結果，與本次資本額變動無關之科目不用記載。

負責人：

經理人：

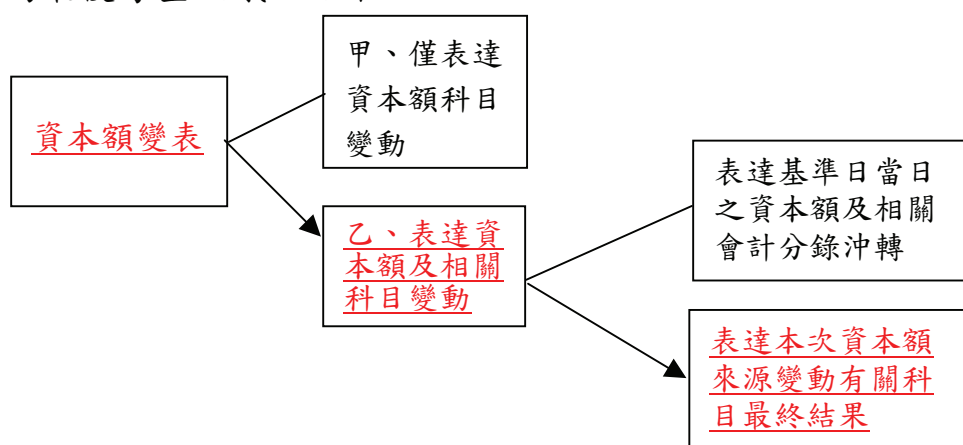
主辦會計：

註中所敘述，本表係表達本次資本額「變動」有關科目之「最終結果」。所謂本次資本額「變動」係指本次資本額之來源變動，而「最終結果」，即不考慮中間過渡科目之沖轉，如此例之「預收股款」科目。此外與本次資本額變動無關之科目，例如可明顯區分之開戶暫收款等，均可不用記載。

惟上述案例，若採乙按前者方式表達，表格中之銀行存款則要改為預收股款，而其金額則改為負債減少 7,500,000 元。研討中主張採此種方式表達者，著眼於可與會計分錄及傳票配合，並能按時間流程及分錄之時序沖轉。惟目前經濟部之參考範例，大致上係採用乙案最終結果的表達方式。

下列圖表係資本額變動表，格式形成所考量之流程，而箭頭所指

則為最後考量決議之結果：



因此所謂資本額變動表，大致上歸納之概念係指公司依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」之規定，於申請設立登記或變更登記基準日，所編製表達本次資本額來源變動有關科目最終結果之會計報表。

資本額變動表若以揶揄的方式解讀，似屬資本額登記上所創新研發的 APP，結合了會計與非會計，看起來有點懂又有點不懂的應用報表，有時想想還真厲害，惟上述諸多方式的表達，何者為正確，依筆者看法，由於法規對其格式內容並無明確定義，參考實務上諸如資產負債表之格式亦有區分為報告式與帳戶式等方式作表達，好像也不會有人去問何者正確，畢竟社會科學，理應都有可接受的空間，此亦如經濟部範例備註所言：「本範例僅供參考，公司應依實際資本額變動情形編製及備註說明」，不過既然已有現成的範例可供參考，應用起來應比較輕鬆。

四、修法後產生的疑問

(一) 資本額變動表是否屬商業會計法之範疇？

此次公司申請登記資本額查核修正，主要在強調公司與會計師雙方之責任，如會計師查核報告書於前言段內載明該登記資本額變動表之編製係公司管理當局責任，惟當資本額變動表發生虛偽不實時，管理當局究竟應負何種法律責任？尤其資本額查核簽證，除了要面對登記機關，有時尚會面對司法機關，因此責任之釐清，確有其必要性。而公司申請登記資本額查核

辦法，於修法前規定由公司編製之資產負債表應屬財務報表，若涉及不實等情形，依商業會計法第七十一條等之規定商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有此種情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金。對於受查公司之相關人員，尚有一定之法令約束。惟修法後之「資本額變動表」是否屬會計報表？亦或僅屬公司申請登記資本額之表格，是否有商業會計法之適用，尚無案例可循。

不過筆者以為依商業會計法第一條「商業會計事務之處理，依本法之規定。」，而所謂商業會計之處理，則依第二條第二項「…係指商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表。」，粗略觀之，其涉及資本科目之記載，似應屬商業會計法之範疇，惟依法律上所謂之罪刑法定主義，若無正式之函釋，可能又會淪於仁智互見之爭論。

不過即便該資本額變動表非屬商業會計法所規定之範疇，惟若涉及資本不實，尚有公司法第九條股款不實的處罰及刑法上之偽造文書等罪，公司管理當局，仍應確實編製。

(二)會計師查核證據的取得是否足夠與適切？

傳統上公司於辦理增減資等資本額變動時，會要求加附基準日前之一試算表，用以比較相關科目之異動，惟本次修法刪除原條文第5條(刪除試算表及帳載資產負債表之編製)，將會增加會計師查核時潛在的風險性，例如債權轉增資時對於帳列債權科目的確認，公司合併時對於消滅公司其資產、負債等科目之確認，若無編製財務報表，查核科目的確認與後續查核證據的取得，均可能發生問題，加以資本額之相關附表均納入會計師查核的範圍，此時僅憑查核資本額變動表等，而無財務報表作依據，查核風險的評估，可能是另一項挑戰。

因此筆者以為，未來實務上仍應視個案情形，尤其對非現金的增減資、併購等情況，會計師查核證據的取得是否足夠與

適切，如查核傳票分錄、基準日或最近期間之財務報表，可能依然有其重要性，而且此時該財務報表已非原法定查核之主要證據(刪除原條文第5條)，對於組成資本額變動表之相關會計分錄、傳票及原始憑證，就審計準則公報而言，均應基於專業判斷查核證據是否足夠與適切。

五、資本額查核報告書之格式

(一)基本格式

1. 前言段

應記載受查核公司名稱及公司統一編號(新設者除外)，以及受查核資本額(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。

前言段之內容例示如下：

大發股份有限公司(統一編號00000000號)為增資發行新股變更登記所編製民國103年3月12日之資本額變動表、股東繳納現金股款明細表及債權抵繳股款明細表，業經本會計師查核竣事。上開報表之編製係管理階層之責任，本會計師之責任則為根據查核結果對上開報表表示意見。

2. 範圍段

應說明查核工作之範圍及依據。條文中所稱查核工作之範圍，應分別載明其股款來源(現金、貨幣債權、技術作價、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)及其發行股款價額、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。而查核工作之依據，則係指會計師之查核係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」之規定依當時情況執行必要之查核程序。

範圍段之內容例示如下：

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）3,500,000元，分為350,000股，每股金額10元，已發行股份350,000股，實收資本額計3,500,000元，本次經股東會決議增資6,000,000元，並經董事會決議發行新股600,000股，每股金額10元，增資發行新股後資本總額增為9,500,000元，分為950,000股，每股金額10元，實收資本增為9,500,000元，分為950,000股，每股金額10元。本次增資包括現金增資5,000,000元，分為500,000股，以每股15元溢價發行，繳納股款7,500,000元，詳如股東繳納現金股款明細表，上述股款已送存銀行。股東往來(債權)1,500,000元抵繳股款，增資1,000,000元，分為100,000股，以每股15元溢價發行，詳如債權抵繳股款明細表。其超過票面金額發行股票所得之溢額，均列入資本公積。

3. 意見段

應說明會計師之查核結果及出具之查核意見。所謂查核結果係指查核資本額是否確實之結果，即查核簽證辦法第四條第一項「會計師受託查核簽證公司設立或合併、分割、收購、股份轉換、增減實收資本額等變更登記，應對第二條所定公司編製之資本額變動表及附表進行查核資本額是否確實。」，而所謂查核意見，依後附第九條條文右側之說明，係比照財務報表查核報告之查核意見類型(無保留意見、保留意見、否定意見、無法表示等意見)予以出具。

意見段之內容例示如下：

本會計師查核結果，該公司本次增加實收資本額，現金股款確實收足，債權抵繳股款確屬實在，依本會計師之意見，第一段所述之資本額變動表、股東繳納現金股款明細表及債權抵繳股款明細表，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。

4. 限制用途段

說明出具報告之目的及其使用之限制。此部份基本上係參考審計準則公報中之特殊目的查核報告第四條「為避免查核報告作為原定目的以外之用途」，查核報告意見段後得另加一說明段，說明出具報告之

目的及其使用之限制。」

限制用途段之內容例示如下：

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。

5. 其他應載明之事項

除前述所規定外，應記載下列事項尚包括：會計師親筆簽名及加蓋印鑑章、查核簽證日期、會計師事務所之名稱、所在地及電話號碼等，大致延續以往查核報告書之應行記載事項。

(二) 修正後資本額查核報告書之重要用詞

1. 問題：名稱要用「查核報告書」亦或「查核報告」？

說明：依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」條文之規定，仍宜用查核報告書。惟實務上若比照財簽用「查核報告」之字眼，依筆者之看法，應尚無補正之必要。

筆者在此也順道談談查核報告書名稱之演進史，最早期時「AUDITORS' REPORT」翻譯為查「帳」報告書，其後因查核事項不限於「帳」故改稱為查「核」報告書，其後財務簽證上為配合國外查核報告格式的修改，而於國內審計準則公報則統一改稱為查核報告。

惟查核報告與查核報告書有何差異，簡單的說差一個「書」字(有點像廢話)。不過感覺上只用「報告」兩個字，似乎係下級對上級單位而言，而用查核報告書則代表會計師係以獨立性之立場，表達其專家之書面意見，此時「書」字即為書面意見，因此若無多大不妥，就繼續用「資本額查核報告書」吧！。

2. 問題：是否要載明報告收受者？

說明：由於「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」對於報告收受者並非規定之應記載事項，會計師可依實際需要自行決定。惟於討論會議中對於報告收受者，究應為委託公司亦或係受理之登記機關？各有所爭議與堅持，惟依筆者看法，既然抬

頭仍續用「查核報告書」而非「查核報告」，有無記載報告收受者，相對的並不是那麼重要。

3. 問題：意見段要出具「足以表達」或「足以允當表達」？

說明：仍宜用「足以允當表達」。其主要理由係查核辦法第四條中規定「會計師受託查核簽證公司設立或…，應對第二條所定公司編製之資本額變動表及附表進行查核資本額是否確實。」而資本額變動表等有無重大不實表達，涉及會計師之專業判斷，故資本額查核報告書中仍宜用「足以允當表達」之字眼，較為妥適，參考第 33 號審計準則公報第 17 條中規定「查核報告應對財務報表在所有重大方面是否依照一般公認會計原則編製及是否允當表達，明確表示意見。」

至於「足以表達」或「足以允當表達」，多「允當」兩字眼是否較好？

筆者假設當遇到訴訟案件時，在不涉及專業判斷的情況下，法院只須審判會計師的審計程序是否有符合「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」之規定即可，易言之，在認定符合或不符合時，法院即可形成無罪或敗訴的心證。惟當「足以允當表達」涉及專業判斷之情況下，尤其在其他會計師以專家證人作出「簽證會計師在當時的專業判斷很適當」的陳述時，或可影響形成心證的思慮空間，當然此乃假設性的狀況，同樣的也祈望它永遠不會發生。

4. 問題：是否要載明「截至簽證日止，(股款)尚未動用。」？

說明：截至簽證日止，股款如已動用，則要依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，則比照審計準則公報之處理，包括於無保留之查核意見中，而不必特別載明。除此之外尚應注意的為資本額變動表期後事項之查核，依 97.8.8 經商 09702101140 函釋「按公司申請登記資本額查核辦法第 5 條所稱「股款已動用」，係指股東繳納股款後，至會計師受託查核簽證日止之股款動用情形。又公司申請資本額

變更登記時，若所送書件顯示，股款於會計師查核簽證後，仍有動用之情形，該股款動用情形，仍屬會計師查核之範疇。」

不過附帶一提，有會計師會問用習慣了，不加上去，總感覺不放心，若是記載了上述字眼，則老問題又出現了，記載「截至簽證日止」，會造成「簽證」與「查核簽證日期」混淆的動態時間，未來如何解讀，會計師就自己去作判斷了！

5. 問題：資本額之查核簽證日期與財務報表之查核報告日期有何異同？

說明：資本額之查核簽證日期：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後，始得為之。（會計師查核簽證公司登記資本額辦法第九條）

財務報表之查核報告日期：查核報告之日期，通常指外勤工作完成日，但期後事項需修正財務報表，應以查核程序完成日為查核報告之日期，期後事項僅須揭露而無須調整財務報表者，則載明雙重日期或以完成增註期後事項查核之日為查核報告之日期。（審計準則公報第 33 號「財務報表查核報告」第 31 條）

補充一：所稱之「外勤工作完成日」係指不早於查核人員取得足夠及適切查核證據之日期，包括組成財務報表之所有報表均已編製及有權承認財務報表者已聲明對財務報表負有責任。（會計研究發展基金會(100)基秘字第 0000000389 號）

補充二：按公司法第 110 條及第 228 條規定，每會計年度終了，股份有限公司董事會或有限公司董事應編造各項財務表冊，應由董事會決議行之。（經濟部 1010413 經商字第 10102409460 號函）

補充三：母公司於認列子公司投資損益及編製合併財務報表時，若子公司之財務資訊僅供母公司承認投資損益及編製合併財務報表之用，則母公司之主辦會計師可逕以經母公司及子公司管理階層核准且經查核之子公司財務資訊作為查核

證據。(會計研究發展基金會(101)基秘字第 102 號)

6. 問題：資本額查核簽證屬於何者之審計服務類型？

說明：茲所以提出此一問題，其背景主要來自於監察院要求釐清資本額查核簽證屬於何者之審計服務類型，而實務上會計師間對此一問題，亦有多種不同的看法，有的會計師認為屬第 34 號公報「財務資訊協議程序之執行」；其主要之論點，在於將資本額查核簽證，視為委任書之約定條款，會計師係履行其與委任人及相關第三者所協議之程序，並報導所發現之事實。

有些則認為屬第 28 號公報「特殊目的查核報告」，惟就公報再深入研究下去，又可再細分為「財務報表內特定項目」、「法令規定或契約約定條款之遵循」、「按特定形式表達之財務資訊」等六款應適用該公報之查核。亦或排除前六款而是「僅對法令規定或契約約定條款遵循之查核」，到底歸屬於那一類型？依筆者之見，資本額查核簽證，遠早於審計準則公報，硬要將其套用在審計準則公報內，而決定是那一類型，好像都有點像，也都有點不像，留給看官們自己去作學術理論研究吧！不過筆者也順道丟出一個問題：稅務簽證屬於何者之審計服務類型？

7. 問題：會計師對於資本額查核簽證之範圍，是否包括公司之股東同意書或發起人會、股東會及董事會之會議紀錄？

說明：

- 一、依經濟部一〇〇、七、七經商字第一〇〇〇二四一六六三一號函「…所稱「裝訂成冊」係指會計師資本額查核報告書應加具封面、封底靠左裝訂成冊，以確認查核報告範圍，…」，故會計師對於資本額之查核範圍，原則上應限於裝訂成冊部分。至於公司之登記事項及其應檢附文件、書表，包括股東同意書或發起人會、股東會及董事會之會議紀錄等，係規定於公司法第三百八十七條及授權之子法「公司之登記及認許辦法」，其登記審核之權責，應屬登記主管機關，先予敘明。

二、次依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第四條規定，會計師之查核責任係對公司編製之資本額變動表及附表進行查核資本額是否確實。另依同法第七條第二項第八至第十一款，有關公司合併、分割、收購、股份轉讓，係規定應依據…股東會、董事會之議事錄（股東同意書），而非查核該等議事錄。

補充一：依拙作之新書「公司資本額登記及查核解析」對於現金出資之查核：

三、查核簽證時應注意事項(P. 149)

(一)查核程序：

1. 檢視公司之發起人會或股東會、董事會之會議紀錄或股東同意書及公司章程，有關資本額部份之記載。

補充二：會計師承辦公司行號申請登記資本額查核簽證須知（九十一年十二月二日經商0九一00二六二七五0號函）第七條：「會計師於查核時應檢查委託人有關資本額部份之公司章程，發起人會或股東會或董事會之會議紀錄或股東同意書。」

補充三：會計師充任工商登記代理人，對於公司議事錄之規定

會計師充任工商登記之代理人，其受託之範圍係以委任契約所訂之內容為限，會計師依委任契約無製作議事錄之權限時，自不得擅自製作。

一、會計師得充任工商登記之代理人（會計師法第十五條第五款、公司法第三百八十七條第二項），其受託之範圍係以委任契約所訂之內容為限。

二、股東會、董事會之議決事項，應作成議事錄由出席簽名蓋章，並於會後十五日內，將議事錄分發各股東、董事（公司法第一百八十三條第一項、第二百零七條），是以股東會、董事會議事錄之原本，原則

上應由公司之紀錄人員製作。惟會計師如依其委任契約有為公司之股東會、董事會製作議事錄之權限時，該會計師即得依受任人之身分出席會議，並製作會議紀錄原本。反之，會計師依委任契約無製作議事錄原本之權限時，自不得違反約定擅自製作。如僅受託代製議事錄之**正本**或**節本**時，該正本或節本僅能參照該公司製造之**原本**，尚不得自行增刪編撰。(經濟部七四、八、三商三三〇四六號)

8. 問題：設立之資本額查核報告書是否要載明公司「經全體股東同意」或「經全體發起人同意」設立登記資本總額…？

說明：依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第四條規定，會計師之責任係對公司編製之資本額變動表及附表進行查核資本額是否確實。會計師對於公司之設立是否要另擴及查核「經全體股東同意」或「經全體發起人同意」，以增加自身之責任，法無明文規定。

六、刪除對委託人身分的驗證

本次對於資本額查核辦法條文之修正，除上述以外，另比較特殊的修正則為第十條的修正，按原條文第一項「公司負責人委託會計師查核簽證資本額者，應加附委託書。會計師應對委託人驗證其身分。」而修正後則刪除劃底線部份，按其修正說明「公司負責人委託會計師查核簽證，係雙方間之契約關係，爰刪除第一項後段之規定。」。

查當時會計師對委託人驗證身分之所以訂入法條中，大約在經濟部九十一年三月六日經商字第0九一〇二〇二六一五〇號令公布之「公司申請登記資本額查核辦法」，其立法背景，係當時監察院有鑑於冒用人頭虛設公司的案件，而要求經濟部防犯的配套措施之一。

時至今日電腦科技的發達，公司設立時，銀行開戶拍照及雙證件的驗證，以及核準後國稅局營業登記的電腦連線查核，均可有效的防犯，且驗證公司代表人(委託人)，究屬公司登記機關的職責，亦或需會計師的專業查核？有無踰越母法？是否會陷會計師於訴訟案件中淪

為被告或共犯？是否會影響整體經商排名？也經常是會計師質疑或存疑的地方，所幸本次藉由修法一併檢討刪除，或許可減輕會計師些許責任。

惟儘管條文刪除對委託人身分的驗證，保留委託人之委任流程，對會計師來說亦是多一層保障，茲將當時查核簽證需知第十四條規範之具體之作法，列舉如下以供參考：

- 一、其屬親自到場委託者，應驗證委託人足以證明其身分之證明文件（如身分證、戶籍謄本等）。
- 二、其屬經委託第三人代辦，除上述委託書及委託人身分證明外，應另檢附授權書及第三人身分證明或其他證明文件。
- 三、或取得委託人出具之法院或民間公證或認證之文書或其他證明文件等。

至於本次修法後，委託書格式方面應作配合之修正，主要為委託事項及其法令依據名稱的改變，如會計師僅受託為資本額查核簽證，此時可由原來記載之「委任事項：公司資產負債表之資本額查核簽證。」修正為「委任事項：公司登記資本額查核簽證。」，另委任目的及範圍中之法令名稱則應由原來之「公司申請登記資本額查核辦法」修正為「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，在編製時，應特別留意。

七、資本額查核工作底稿

（一）查核辦法之規定

依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第九條第三項：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。第四項：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。

（二）實務上之編製

由於上述查核簽證辦法，對於資本額查核工作底稿，另新增了原則性的規定，尤其條文中對於辦理之經過、所提之事實，若以法

律證據的觀點，則牽涉到人證、書證、物證，若不幸面臨司法機關，則審計證據的取得，是否經得起法律證據的檢驗，想想也另人頭皮發麻。

實務上資本額查核簽證工作底稿附件目錄，可於第七章應用表格之例式中，提供參考。惟究竟要取得那些足夠及適切之查核證據，以提供作為出具查核報告之依據，則屬會計師查核時的專業判斷。

(三)審計準則公報之相關規定

另依審計準則公報規定：查核工作底稿係指查核工作之紀錄，以證實查核工作已依照一般公認審計準則及相關法令規定適當實施，並作為出具查核報告之依據。(審計準則(au)公報第45號)而編製查核工作底稿之主要目的，在於提供足夠及適切之紀錄作為會計師出具查核報告之依據(au45)。而查核證據之足夠與適切，則係屬查核人員之專業判斷(au04)。

資本額查核工作，若引述上述之定義，則資本額查核工作底稿即係對資本額查核工作之紀錄，以證實查核工作已依照會計師查核簽證公司登記資本額辦法及相關法令規定適當實施，並作為出具查核報告之依據。

(四)工作底稿之保管年限

另對於查核工作底稿之保管年限，略述於下，民國九十七年七月一日以後，依審計準則公報第四十五號查核工作底稿準則：查核工作底稿之保管年限，自查核報告日起算不短於五年，但如聯屬公司合併報表之查核報告日較晚，則自聯屬公司合併報表之查核報告日起算。而九十七年七月一日以前，依原審計準則公報第三號「查核工作底稿準則」第二十條規定主要之最低保管年限：1. 當期檔案為七年 2. 查核報告書及其附屬之財務報表為十年。3. 存貨、固定資產盤點表等重要性較次而數量較多之附屬性資料，…得縮短保管期間為三年。

八、後記

本次對於資本額查核辦法條文之修正，大致源於101年2月29日，研

商「公司申請登記資本額查核辦法」修正之會議，經由多次討論，遲至 102 年 6 月 24 日公告，並於 103 年 1 月 1 日起施行。主要是此次之修正涉及將行之已久的查核報告書及會計報表，一時之間作大幅度的變革，總需要一些時間作前置作業與問題考量，而如此變革，究竟未來有無窒礙難行或潛在遺漏之處，可能也需要實施後，經歷時間的考驗才知道，不過以大家的聰明才智，應可迎刃而解。

註一：本文章參閱自書籍「公司資本額登記及查核解析」一書，可參考網址：<http://jccpa.myweb.hinet.net>

註二：標題之「最新公司資本額登記及查核之修正」，係指 102 年 6 月 25 日公告修正之「公司申請登記資本額查核辦法」，名稱並修正為「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，且自 103 年 1 月 1 日起施行。