

會計師懲戒覆審委員會決議書 (案號：第 1080102 號)

覆審申請人：林秀玉會計師 屬 臺北市會計師公會

事務所：喜悅會計師事務所

地 址：臺北市中山區新生北路 1 段 102 巷 3 號 7 樓之 1

行為時事務所：安侯建業聯合會計師事務所

地 址：臺北市信義區信義路 5 段 7 號 68 樓

覆審代理人：許文懷律師

地址：臺北市中正區忠孝東路 2 段 130 號 4 樓之 3

覆審申請人：關春修會計師 屬 臺北市會計師公會

事務所：安侯建業聯合會計師事務所

地 址：臺北市信義區信義路 5 段 7 號 68 樓

上列申請人因違反會計師法事件，不服會計師懲戒委員會（以下簡稱會懲會）108 年 1 月 7 日會懲字第 10703486733 號函送決議各處新臺幣（以下同）24 萬元罰鍰之處分，申請覆審，本會決議如下：

主 文

覆審駁回。

事 實

一、本案申請人受託辦理榮電股份有限公司（以下簡稱受查公司）96 年度至 100 年度財務報告查核業務。受查公司設立於 64 年 6 月，79 年 12 月 4 日股票公開發行，102 年 9 月 12 日停止股票公開發行，主要經營業務為電力、電機、電腦工程服務及銷售。依監察院調查意見，受查公司 96 年及 100 年相關董事會議紀錄內容顯示其承攬之在建工程已預估發生重大虧損，其會計處理如依財務會計準則公報第 11 號規定，認列估計損失金額，公司淨值勢將立即轉為負數，受查公司於財務報表中，未揭露該虧損資訊，違反證券交易法等相關法令，會計師未予指

正。經金融監督管理委員會證券期貨局（以下稱證期局）調閱申請人受託查核受查公司 96 年度至 100 年度財務報告之工作底稿，發現其對在建工程及期後事項等查核事項涉有疏失，報請交付懲戒。

二、案經會懲會審峻認申請人違反會計師法第 11 條、第 41 條及第 48 條第 2 款等規定，以 104 年 1 月 5 日會懲字第 10300536311 號函送決議對申請人各處 36 萬元罰鍰之處分（以下簡稱第一次處分），申請人不服，申請覆審，經本會以 104 年 12 月 1 日會覆審字第 10400680351 號函送決議：「覆審駁回」；申請人仍不服向臺北高等行政法院提起行政訴訟，嗣經臺北高等行政法院考量申請人辦理受查公司財務報告查核簽證業務所涉 96 年至 99 年度之違章行為，已罹於裁處權時效，第一次處分仍予以懲處，於法有違，判決覆審決議及第一次處分均撤銷；至被付懲戒人所涉 100 年度財務報告簽證業務之違章行為，固應依法裁處，然第一次處分裁處之違章事實既已變更，會懲會依法應重為裁量，始符合比例原則，申請人猶表不服，提起上訴，經最高行政法院 106 年度裁字第 1961 號裁定，上訴駁回在案。

三、證期局依據上開臺北高等行政法院判決，就申請人受託辦理受查公司 100 年度財務報告查核業務，對於在建工程及期後事項之查核涉有疏失，報請交付懲戒，案經會懲會審峻認申請人（一）對於工程損益認列之查核，未確實查明瞭解及評估公司原編製之工程損益分析表假設及內容之調整變動情況與其合理性；（二）對於 100 年度財務報告發生博愛工程案已終止合約之期後事項，公司仍按原合約估計認列損益，未進一步瞭解以評估其合理性，核有疏失，違反會計師法第 11 條、第 41 條及第 48 條第 2 款規定，洵堪認定，爰決議依會計師法第 61 條第 3 款及第 62 條第 1 款規定，對申請人各處 24 萬元罰鍰之處分（以下簡稱原處分）。申請人不服，於 108 年 1 月 25 日申請覆審，並於同年月 31 日補充覆審理由。

四、本案會懲會懲戒理由如下：

(一) 在建工程—對於工程損益認列之查核，未確實查明瞭解及評估公司原編製之工程損益分析表假設及內容之調整變動情況與其合理性

1、按財務會計準則公報第 11 號「長期工程合約之會計處理準則」第 16 段至第 18 段規定，工程合約如估計發生虧損時，不論採用全部完工法或完工比例法，均應立即認列全部損失。但如以後年度估計損失減少時，應將其減少數沖回，作為該年度之利益；工程延誤或其他原因所產生之應付賠償款或罰款應於當年度全額認列為損失；工程合約價款或估計工程總成本如有變動時，應作為會計估計變動處理；及行為時之審計準則公報第 22 號「會計估計之查核」第 7 條、第 9 條至 11 條、第 17 條至第 19 條規定，查核人員應取得足夠與適切之證據，以確保會計估計所依據資料係屬確實、完整與攸關，及應確定管理階層對所收集之資料業經適當分析以作為會計估計之合理基礎，並考慮相關估計之假設有無足夠與適切之支持與證據、與管理階層計畫是否一致、前後期結果比較等以判斷假設之合理性及差異之累積數如對財務報表造成重大影響時，應就估計整體重新考慮更正。

2、本件受查公司 100 年度財務報告認列工程損益為 89,919 千元，累積工程損益為 204,848 千元。經查受查公司 100 年歷次董事會會議紀錄皆提及重大工程案，已發生工項變動及工程糾紛情形，並一再提及關切工程案虧損，惟受查公司仍按原合約估計認列工程損益，申請人未就董事會會議紀錄提及重大工程發生爭議及預計產生虧損等事項，評估受查公司原編製之工程損益分析表假設及內容之調整變動情況與其合理性，核有未依行為時之審計準則公報第 22 號「會計估計之查核」第 7 條、第 9 條至第 11 條、第 17 條

至第 19 條規定進行查核情事：

- (1) 查相關董事會會議紀錄載有個別工案發生工期與計價爭議、成本增加產生虧損及是否繼續施工等對公司財務狀況有重大影響之事項，惟經核申請人工作底稿僅編製各年度會議彙總表並載述核至與董事會會議紀錄內容相符，未針對前揭相關工程爭議及受查公司按原合約估計認列工程損益之合理性進一步查明瞭解，申請人雖主張經覆核董事會議事錄發現，有關博愛、忠勇分案等工程爭議問題部分，其討論內容主要係著重於受查公司就該等案件與業主間協調溝通之進度追蹤，並未記錄該等工程案件之具體虧損金額區間云云，惟受查公司 100 年歷次董事會會議紀錄內容多次討論提及工程損失、虧損進展等，申請人即應依規定評估受查公司按原合約估計認列工程損益之合理性，申請人雖主張董事會會議紀錄內容討論事項單純係假設公司與業主無法達成協議時所做之可能預估損失，於會計觀念上此實屬成本之增加，依慣例原則假設應可獲得追加工程款，並提及同業亦有追加工程總價款之情事，惟前開說明未見記載於工作底稿，尚難證明申請人已為適當之評估。
- (2) 另受查公司於 100 年 11 月 15 日第 113 次董事會提及博愛分案機電工程預估損失 9.9 億元，受查公司未將該等預估損失列入估計總成本並更新工程損益分析表，申請人應評估其合理性。申請人主張，該次董事會後查核期間，依受查公司提供之「博愛分案機電工程履約爭議對公司財務業務之影響說明」係預估盈餘 2.66 億元而非虧損 9.9 億元，惟對於第 113 次董事會所提及預估損失 9.9 億元，受查公司提供預估盈餘 2.66 億元之說明，以及二者

間存有重大差異等情事，工作底稿皆未見有相關評估受查公司未更新工程損益合理性之記載。又申請人陳稱，該二項評估均係基於不同假設前提所為，均非屬基於為財務報導目的並經由受查公司會計內控流程所做出之會計估計，不宜作為調整工程損益分析表中合約價款及估計總成本之依據云云，惟工作底稿亦未見有申請人所述之評估及說明。

- (3) 又董事會會議資料提及諸多工程成本已有發生變動之事實，惟受查公司仍以原估計之總成本作為認列工程損益之依據。申請人雖主張，於永久檔案之工作底稿載有機電工程作業流程說明，惟查工作底稿，申請人僅係抽核估計總成本是否與得標工程損益分析表相符，並執行抽核驗收單、廠商統一發票及入帳紀錄等程序，就董事會會議資料提及工程成本已發生變動之相關工案，並未查明係屬因業主變更設計或物價調整，抑或係實際施工與原估計成本已有差異等因素，及受查公司是否確實依永久性檔案所述流程更新工程損益表及調整相關工案估計總成本，並於工作底稿載明相關查核說明，核有缺失。

- (4) 綜上，申請人依財務會計準則公報第 11 號「長期工程合約之會計處理準則」第 18 段規定，工程合約價款或估計工程總成本如有變動時，應作為會計估計變動處理，卻未查明受查公司是否依前開規定辦理，核有缺失。

- (二) 期後事項—對於 100 年度財務報告發生博愛工程案已終止合約之期後事項，公司仍按原合約估計認列損益，未進一步瞭解以評估其合理性

- 1、審計準則公報第 30 號「期後事項」第 4 條規定：「查核人員應執行必要之程序，以查明截至查核報告日止

所發生之重大事項均已於財務報表調整或揭露。」

- 2、查受查公司 96 年 3 月 30 日第 84 次及 96 年 5 月 31 日第 85 次董事會議紀錄即已提及承攬國防部（以下簡稱業主）博愛工程案，由於國防二法變更，業主並未及時核頒變更設計相關施工圖，造成工期延宕，導致人事成本增加，而採發價格則由於物價上漲，與原先承攬時之金額差距過大，並已朝解約之方向進行，顯見自 96 年起受查公司承攬博愛工程案已與業主發生爭議，而受查公司 96 年度至 100 年度認列之博愛工程案累積工程損益分別為 11,564 千元、13,455 千元、59,933 千元、154,616 千元及 225,409 千元。嗣受查公司於 101 年 3 月 22 日寄發存證信函終止博愛工程案承攬合約，業主於 101 年 4 月 20 日發函終止該工程案承攬合約，受查公司 100 年度財務報告會計師查核報告日亦為 101 年 4 月 20 日，故受查公司發生期後事項博愛工程終止合約案，係屬資產負債表日後至查核報告日間發生之重大事項，且該事項對存在於資產負債表日之狀況可提供進一步之證據，並影響資產負債之評價，應對財務報表為適當之調整。受查公司應依財務會計準則公報第 11 號「長期工程合約之會計處理準則」第 16 段及第 18 段規定，就終止當時工程施工進度評估更新工程損益，惟受查公司仍依原估計工程將續做完工狀態下，認列累積利益達 2.2 億元，並僅於財務報告附註揭露「終止合約對相關工程損益影響尚待法律程序結果而定」。
- 3、有關申請人主張就博愛案終止合約乙事已為適當之評估，且經期後與公司治理單位溝通後亦無新事證足以變更其內容；而就羅○民律師於 101 年 4 月 10 日出具之法律意見書（以下簡稱法律意見書）部分，已盡會計師應有之專業注意，惟經核相關工作底稿，申

請人核有未依審計準則公報第 30 號「期後事項」第 4 條規定進行查核情事。

- (三) 另有關申請人查核是否涉有疏失，係依據其工作底稿記載於執行本案審計業務，有無依行為時會計師查核簽證財務報表規則及審計準則公報等相關規定執行，以獲取足夠及適切之審計證據，並據以作成適當之查核結論予以論斷，爰會懲會依前揭申請人工作底稿認定其缺失，核屬有據。至申請人主張工作底稿係會計師是否執行查核工作之證明，但並非作為會計師是否已盡專業工作責任之唯一證明，及陳稱證期局僅以事後結果，逕自判斷會計師於事前依一般專業智識及經驗所能及可得之查核結果之當否云云，核不足採。

**五、申請人不服會懲會之懲戒處分，爰依法向本會申請覆審。申請覆審理由略為：**

- (一) 申請人主張會懲會作成原處分之程序，具有下列違法情事
- 1、有關會懲會 107 年 11 月 15 日會懲字第 10703429023 號函所載原因事實，未檢附任何具體說明申請人於查核受查公司 100 年度財務報告之查核究涉有何疏失。且前開函文將會計師懲戒委員會與懲戒覆審委員會組織及審議規則（以下簡稱審議規則）第 9 條規定，法定 20 日之提出答辯或陳述意見之期間，縮短為 7 日，亦有違誤。
  - 2、申請人於 107 年 12 月 14 日下午陳述意見，惟原處分亦於當日作成，是會懲會是否依審議規則相關規定作成筆錄、審查意見書，而申請人陳述意見是否流於形式，程序上存有重大違誤。且原處分與第一次處分內容幾乎完全相同，申請人於本次懲戒所提諸多新主張，原處分毫無回應，違反行政程序法第 92 條第 1 項第 2 款規定。

- 3、原處分業經臺北高等行政法院以 105 年度訴字第 187 號判決「覆審決議及原處分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。」主文記載未有「依本判決意旨另為適法之處分」，主管機關應不得再就同一事件另為不利之處分，爰原處分作成自有違誤，應予撤銷。
- (二) 相關會計法規並未明定就會計師查核工作底稿有關在建工程、期後事項應如何詳實記載，及所必須執行之查核程序具體內容，若驟為懲戒處罰，有違行政罰之處罰法定原則、明確性原則及法律保留原則乙節  
我國包含會計師法、財務會計準則公報及審計準則公報等均係抽象規定，相關規範不明確，會計師無從預見何種情形可能被認定違反查核義務，顯不符合行政裁罰要件應具備明確性，甚而我國會計師公會或一般法規尚未就會計師應如何就會計師與受查公司委任律師溝通或相應之工作標準，制定相關之審計準則，爰相關會計法規應從嚴解釋法規內容，僅有極為明確且嚴重違反會計師查核義務之行為，方認定為違法，且於一般性會計估計查核缺失，亦不應動輒對當事人懲戒，方符處罰法定原則及比例原則。
- (三) 原處分指摘博愛工程分案工程終止合約之期後事項，申請人未進一步瞭解評估受查公司，仍按原合約估計認列損失並將相關過程記載於工作底稿而有疏失乙節
  - 1、依審計準則公報第 30 號「期後事項」第 8 條、第 10 條、財務會計準則公報第 9 號「或有事項及期後事項之處理準則」第 19 段、第 20 段規定，受查公司 100 年 12 月 31 日財務報告就博愛案仍採將續完工評估認列該工程損益，係因當日尚未發生終止博愛案工程合約，嗣受查公司於 101 年 3 月 22 日終止博愛案之承攬合約，業於財務報表中附註七（十五）敘明該重大期後事項，及其對工程損益影響尚待法律程序結果而



定之無法估計之事實，已足使財務報表使用人明確知悉相關情事，此觀證期局對受查公司之增資案取具經申請人查核簽證之100年度財務報告、受查公司就博愛案相關影響說明及法律意見書等資料進行實質審查，並於101年5月8日核准增資案，即為明證。

- 2、契約終止係向將來發生效力，受查公司於財務報表中對機電工程採完工比例法，何以因受查公司終止契約，即與以往透過調解或訴訟方式取得工程追加款項產生不同性質而無法適用？再者，依100年度受查公司查核工作底稿編號PF207「博愛案機電工程履約爭議對公司財務業務影響說明」「(三)本工程100年8月已向行政院公共工程委員提出工期、調整合約價金等多項履約爭議調解案…」，受查公司既業已聲請履約爭議調解，即以為權利主張，自不因嗣後終止契約之意思表示，而影響其前已進行工程所得請求因變更設計所得增加之工程款。

(四) 原處分再三質疑申請人工作底稿並未記載在建工程及期後事項相關評估說明，亦有違誤乙節

- 1、依審計準則公報第45號「查核工作底稿準則」第3條、第5條及第7條規定，工作底稿之記載是否詳實，應以「有經驗之查核人員」進行判斷。而所稱「有經驗」，需就受查者事業、與受查者所屬產業有關之特殊查核及財務報導事項有適度了解之內部或外部人員。
- 2、又申請人就受查公司在建工程會計估計之查核，執行內部控制測試，並未發現重大異常，故相信其內部控制尚屬有效。且受查公司所承包工程約30個，實務上公共工程承攬與業主常發生變更設計、契約品項、價格歧異、工程進度等爭議，董事會有此議題實屬常態。查核人員已確認所討論工程爭議事項之態樣均已

列入「工程作業流程-機電」之工作底稿，並執行前述「會計估計之查核」、寄發律師函、取得律師法律意見等必要查核程序。依過去經驗以及承攬公共工程之實務慣例，於因業主工程變更產生之工程延宕，或工程施作內容調整而導致工程成本增加之情形，均可透過與業主進行調解或以訴訟方式向業主取得工程追加款項。針對受查公司所承攬具有工程爭議之工案（如博愛分案、忠勇分案），其爭議原因亦多緣於業主單方面政策改變等因素，於後續變更工程設計所致，而非可歸責於受查公司，針對此類因業主工程變更所產生之工程延宕或工程施作內容調整，亦有多次順利向業主取得物價調整款或工程追加款之案例。有關受查公司所承包工程約 30 個，就「有經驗之查核人員」，即適當了解我國公共工程政府採購實務上有關工期、計價爭議及受查公司歷來經驗者，即足以知悉歷次受查公司董事會之討論，均係與業主間協調溝工之進度追蹤，在單純假設公司與業主無法達成協議時所作之可能預估損失，原處分逕為指摘申請人工作底稿記載未臻完善且情節重大，並進而為原處分之作成，自有違誤，應予撤銷。

- 3、另博愛案於 93 年 8 月得標後，旋即因國防二法施行而停工，申請人 100 年度查核受查公司財務報告工作底稿中業有底稿編號 A-2「繼續經營假設評估」「…因博愛案計價金額之不確定，故仍依原合約內容計算之工程損益之影響，並應於財務報告揭露『博愛案終止合約對民國一〇〇年度帳列依原合約內容計算之工程損益之影響，尚需待調解等法律程序結果而定』」「三、結論…另榮電應於財務報表附註揭露『博愛案損益尚待法律程序結果』之情事」，就「有經驗查核人員」即得以知悉，並無原處分所稱記載未臻完善之

重大缺失。申請人於 101 年 4 月 20 日（查核報告日）業已與公司治理單位-董事長-就博愛案之影響進行溝通了解，再於 101 年 4 月 26 日與公司治理單位-監察人等-進行溝通，確認受查公司於查核報告日（101 年 4 月 20 日）至報告交付日（101 年 4 月 30 日）前是否有發生查核團隊所尚未知悉對財務報表有重大影響之事實，與查核當時之審計準則公報之規定，尚無不符，且與監察人溝通時所知悉之事項，未在獲悉足以影響財務報表之重大事實，既未有發生任何新事實變更足以變更查核意見之內容，自無庸就未有變化乙節復記載於工作底稿之中。

- （五）依審計準則公報第 45 號「查核工作底稿準則」規定，工作底稿僅為會計師曾否執行查核，並不生舉證責任導致之法律效果，不能以會計師未於工作底稿記載評估過程，即「推定」會計師未盡專業注意義務，有關原處分皆以申請人未於工作底稿記載評估內容，審認申請人有查核缺失，顯有違反舉證責任分配法則。另原處分援引監察院調查意見，並無法律效力，且該調查意見作成不利申請人之認定，並未告知申請人法律地位，亦未賦予申請人陳述意見之機會，顯有違反正當法律程序，且該調查意見錯誤混淆受查會計師與公司會計主管之職責，其內容實不足採。
- （六）縱認申請人受託查核受查公司 100 年度財務報告有會懲會所述之疏失，原處分所為 24 萬元之罰鍰有違比例原則，應予撤銷。蓋申請人 96 年度至 100 年度財務報告查核簽證業務所涉違失，前經會懲會作成第一次處分，各處申請人 36 萬元罰鍰之處分，查第一次處分與原處分指摘 100 年度之疏失內容並無二致，又原處分僅只一年度卻對申請人課處高達 24 萬元罰鍰，顯違反比例原則，且原處分未說明裁量之具體標準，處分機關顯

有裁量怠惰、裁量濫用，違反行政程序法第 10 條規定。

- (七) 原處分認定申請人查核受查公司 100 年度財務報告有所違失，惟金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）以 101 年 5 月 17 日金管證發字第 1010021598 號函核准受查公司現金增資案，於上開案件實際審核受查公司 100 年度財務報告，認定係依相關法令、一般公認會計原則或慣例編制，且未要求受查公司重編，則本案申請人查核應無違法情事，爰請求調查上開金管會 101 年 5 月 17 日函核准現金增資案相關卷證，並請求金管會答復核准受查公司現金增資案之判斷標準、理由及如何評價受查公司 100 年度財務報告等相關疑義。

理 由

- 一、按會計師法第 11 條第 1 項及第 2 項規定：「會計師執行業務事件，應分別依業務事件主管機關法令之規定辦理。」「會計師受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依主管機關所定之查核簽證規則辦理。」第 41 條規定：「會計師執行業務不得有不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務。」第 48 條第 2 款規定：「會計師承辦財務報告或其他財務資訊之簽證，不得有下列情事：二、委託人或受查人提供之財務報告或其他財務資訊未依有關法令、一般公認會計原則或慣例編製，致有令人誤解之重大事項，會計師因未盡專業上之注意義務而未予指明。」第 61 條第 3 款規定：「會計師有下列情事之一者，應付懲戒：三、對財務報告或營利事業所得稅相關申報之簽證發生錯誤或疏漏，情節重大。」及第 62 條第 1 款規定：「會計師懲戒處分如下：一、新臺幣十二萬元以上一百二十萬元以下罰鍰。」。

二、經查

- (一) 有關申請人主張會懲會將答辯或陳述意見期間縮短，且於申請人到場陳述意見當日作成決議，違反會計師法懲戒審議程序、行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定；

及第一次處分業經臺北高等行政法院判決撤銷確定在案，會懲會不得重為處分等節

1、原處分並未違反會計師法懲戒審議程序及行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定

- (1) 按行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定：「行政處分以書面為之者，應記載下列事項：…二、主旨、事實、理由及其法令依據。…。」第 103 條第 5 款規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：…五、行政處分所根據之事實，客觀上明白足以確認者。…。」本案會懲會依臺北高等行政法院 105 年度訴字第 187 號判決意旨，基於第一次處分之違章事實業經法院審認在案，但違規年度由五個年度改為一個（100）年度，爰就 100 年度之違章事實，重為裁量。因相關事實證據於第一次處分皆已調查完竣，事實客觀上明白足以確認，爰縮短申請人答辯期間為 7 日，惟仍給予到場陳述意見之機會，於法尚無不合。

- (2) 又申請人於 107 年 12 月 14 日到場陳述意見，會懲會於 108 年 1 月 7 日以會懲字第 10703486733 號函寄送懲戒決議書，載明本案主文、事實、理由及其法令依據。懲戒決議書之日期為會懲會開會日期，申請人僅以到場陳述意見與懲戒決議書作成日期為同一日，即主張懲戒程序有瑕疵，卻未舉證以實其說，核無足採。

2、臺北高等行政法院判決撤銷第一次處分確定後，會懲會重為處分，於法有據

查臺北高等行政法院 105 年度訴字第 187 號判決，將覆審決議及第一次處分均撤銷，法律狀態回復至未處分前，本案 96 年度至 99 年度之違章事實，因罹於 3 年裁處權時效，經上開撤銷判決確定在案；惟 100 年度財務報告簽證業務之違章行為，固應依法裁處，然

第一次處分裁處之違章事實既已變更，會懲會依法應重為裁量，復依行政罰法第 27 條第 4 項規定：「行政罰之裁處因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷而須另為裁處者，第一項期間自原裁處被撤銷確定之日起算。」查上開判決確定日為 106 年 10 月 31 日，會懲會於 107 年 12 月 14 日作成原處分，並未罹於裁處權時效，爰應屬合法有效之處分，申請人主張，顯有誤解。

- (二) 有關申請人主張相關會計法規並未就會計師查核工作底稿有關在建工程、期後事項應如何詳實記載，及所必須執行之查核程序具體內容，若驟為懲戒處罰，有違行政罰之處罰法定原則、明確性原則及法律保留原則乙節
- 1、依會計師法第 11 條第 2 項規定：「會計師受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依主管機關所定之查核簽證規則辦理。」，又依會計師查核簽證財務報表規則（以下簡稱查簽規則）第 2 條第 1 項規定：「會計師受託查核簽證財務報表，除其他業務事件主管機關另有規定者外，悉依本規則辦理，本規則未規定者，依財團法人中華民國會計研究發展基金會所發布之一般公認審計準則（以下簡稱審計準則）辦理」第 22 條規定：「會計師受託查核財務報表，應就其依照本規則辦理之經過，確實作成紀錄，連同其所得之有關查核證據，彙訂為查核工作底稿。」及第 23 條規定：「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；查核報告中所提出之意見、事實及數字均應於查核工作底稿中提供確實之證據。」。
  - 2、查申請人對於受查公司未更新工程損益合理性、期後事項博愛工程終止合約案取得律師法律意見適當性之評估，及受查公司可向業主取得工程追加款之經驗

相關查核說明等查核缺失，於原處分決議書之事實及理由段已敘明查核缺失情事及違反審計準則等相關規定條文，對於前開事項之評估，申請人未將相關查核過程記載於工作底稿，未能證明已盡專業注意執行相關查核程序。故申請人以相關會計法規並未定有就會計師查核工作底稿有關在建工程、期後事項應如何詳實記載，及所必須執行之查核程序具體內容為由，主張懲戒有違行政罰之處罰法定原則、明確性原則及法律保留原則，應不足採。

(三) 申請人主張原處分指摘對於 100 年度財務報告發生博愛分案工程終止合約之期後事項，申請人未進一步瞭解評估公司仍按原合約估計認列損失而有疏失係屬誤解乙節

- 1、審計準則公報第 30 號「期後事項」第 4 條規定：「查核人員應執行必要之程序，以查明截至查核報告日止所發生之重大事項均已於財務報表調整或揭露。」。
- 2、查受查公司 96 年 3 月 30 日第 84 次及 96 年 5 月 31 日第 85 次董事會議紀錄即已提及承攬業主博愛案，由於國防二法變更，業主並未及時核頒變更設計相關施工圖，造成工期延宕，導致人事成本增加，而採發價格則由於物價上漲，與原先承攬時之金額差距過大，並已朝解約之方向進行，顯見自 96 年起受查公司承攬之博愛工程案已與業主發生爭議，而受查公司 96 年度至 100 年度認列之博愛工程案累積工程損益分別為 11,564 千元、13,455 千元、59,933 千元、154,616 千元及 225,409 千元。嗣受查公司於 101 年 3 月 22 日寄發存證信函終止博愛工程案承攬合約，業主於 101 年 4 月 20 日發函終止該工程案承攬合約，受查公司 100 年度財務報告會計師查核報告日亦為 101 年 4 月 20 日，故受查公司發生期後事項博愛

工程終止合約案，係屬資產負債表日後至查核報告日間發生之重大事項，且該事項對存在於資產負債表日之狀況可提供進一步之證據，甚至可能影響資產負債之評價，查核人員應於工作底稿中，再次評估受查者對財務報表有無為適當調整與揭露之必要。因此，針對發生期後事項博愛工程案之終止合約案，受查公司應依財務會計準則公報第 11 號「長期工程合約之會計處理準則」第 16 段及第 18 段規定，就解約當時工程施工進度評估更新工程合約損益，惟受查公司仍依原估計工程將續做至完工狀態下，認列累積利益達 2.2 億元，並僅於財務報告附註揭露「終止合約對相關工程損益影響尚待法律程序結果而定」，卻未提供估計之金額影響數或損失金額範圍，對該期後事項相關之資產負債調整或揭露明顯不足。

- 3、申請人主張證期局對受查公司 101 年度之增資案取具經申請人查核簽證之 100 年度財務報告、受查公司就博愛案相關影響說明及羅○民律師之法律意見書審查後，核准受查公司增資案，足證受查公司於財務報表中附註揭露上開重大期後事項尚屬允當云云，惟依「發行人募集與發行有價證券處理準則」第 3 條第 3 項規定，申報生效案件不得藉以做為證實申報事項或保證有價證券價值之宣傳，故受查公司現金增資案已申報生效，亦不足代表該增資案所檢附上開文件業經證期局認可，爰申請人主張尚不足採。
- 4、又申請人主張契約終止係向將來發生效力，受查公司財務報表對機電工程採完工比例法，不因受查公司係終止契約，而非透過調解或訴訟方式取得追加款項產生就無法適用，且依受查公司所出具「博愛案機電工程履約爭議對公司財務業務影響說明」，業提及受查公司 100 年 8 月向行政院公共工程委員聲請履約爭議



調解，自不因嗣後終止契約影響其前已進行工程所得請求因變更設計所得增加之工程款云云，惟本案期後事項之爭點為申請人工作底稿對於法律意見書未有相關評估及說明之記載，以及工作底稿未見對公司管理階層所提出「無法更新工程收入及總成本之估計」之評估意見，及申請人針對其合理性執行相關評估程序並做成結論之相關記載，申請人工作底稿未就上開推論為適當分析，尚難謂申請人查核時已為適當之考量，申請人主張不足為採。

(四) 申請人主張原處分指摘其工作底稿並未記載在建工程及期後事項相關評估，應有違誤乙節

依查簽規則第 22 條規定：「會計師受託查核財務報表，應就其依照本規則辦理之經過，確實作成紀錄，連同其所得之有關查核證據，彙訂為查核工作底稿。」第 23 條規定：「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；查核報告中所提出之意見、事實及數字均應於查核工作底稿中提供確實之證據。」惟查申請人對於原處分所提在建工程及期後事項之相關評估事項，於工作底稿付之闕如，故申請人主張工作底稿是否詳實記載應以有經驗之查核人員進行判斷，在相關證據資料並未顯示衝突之情況下或未有發生任何新事實足以變更查核意見內容之下，自無庸於工作底稿記載相關說明後，再具體陳述其他相關事實及評估過程之記述，亦不得以此認定申請人有疏失云云，核不足為採

(五) 申請人主張依審計準則公報第 45 號「查核工作底稿準則」規定，工作底稿僅為會計師曾否執行查核工作之證明，並不生舉證責任倒置之法律效果，不能以會計師未於工作底稿記載評估過程，即推定會計師未盡專業應有注意，以及會懲會援引監察院之錯誤資訊作成原處分等

## 節

按會計師查核是否涉有疏失，係依據其工作底稿記載於執行本案審計業務，有無依查簽規則及審計準則公報等相關規定執行，以獲取足夠及適切之查核證據，並據以作成適當之查核結論予以論斷，本案會懲會係依申請人前揭工作底稿之缺失而為認定，核屬有據，又會懲會於原處分事實段援引監察院調查報告，係為事實之陳述，非為懲戒理由，申請人主張，洵不足採。

- (六) 有關申請人主張會懲會第一次處分為 36 萬元罰鍰，所涉標的為五年度即 96 年度至 100 年度受查公司財務報告，本次懲戒程序僅涉及 100 年度，會懲會處以 24 萬元罰鍰，顯不符比例原則，亦未說明裁量之具體標準，原處分有裁量怠惰、裁量濫用之情事，違反行政程序法第 10 條規定乙節

- 1、按會計師法第 62 條規定：「會計師懲戒處分如下：一、新臺幣 12 萬元以上 120 萬元以下罰鍰。二、警告。三、申誡。四、停止執行業務 2 個月以上 2 年以下。五、除名。」是會懲會就應予懲戒情事，依法得依據個案事實裁量處分之輕重；會懲會為使懲戒處分具一致性及增進懲戒決議之公平性，訂有「會計師因違反會計師法事件應予懲戒處分參考原則」（以下簡稱處分參考原則）作為懲戒委員衡酌處分種類之內部裁量參考基準。
- 2、查會懲會第一次處分對申請人各處 36 萬元罰鍰，主要違規事項分為在建工程及期後事項 2 項（各 18 萬元），其中在建工程之缺失年度涉及 96 年度至 100 年度，且 100 年度部分涉及受查公司 100 年 11 月 15 日第 113 次董事會提及博愛分案機電工程預估損失 9.9 億元，惟未將該等預估損失列入估計總成本並更新工程損益分析表，申請人未評估其合理性，該年度違規

情節最為嚴重(約占 1/3)；另期後事項之缺失年度亦為 100 年度，前開缺失已有處分參考原則第 6 條第 5 款「財務報表之會計處理未依一般公認會計原則或其他相關法令規定辦理，會計師未為適當處理」之違失情事，經會懲會審酌申請人違失情節，依處分參考原則第 9 條第 1 款「有第 6 條第 1 款至第 8 款違法情節之一者，對財務報表不致構成重大影響者，視情節給予罰鍰新臺幣 12 萬元以上 120 萬元以下、警告或申誡處分；對財務報表造成重大影響者，則視情節給予停業 2 至 6 個月處分」之規定，對申請人 100 年度違規情事各處 24 萬元罰鍰之處分，並未逾會計師法第 62 條第 1 款規定，核無申請人所稱裁量濫用及違反比例原則之情事。

(七) 有關申請人主張金管會核准受查公司 101 年度現金增資案係取具 100 年度財務報告，爰可知申請人查核應無違法情事且未要求重編財報，故依相同標準，本案申請人查核應無缺失，爰請求調查上開現金增資案相關卷證及請金管會答復於該現金增資案中，如何評價受查公司 100 年度財務報告等節

- 1、查財務報告編製係受查公司管理階層之責任，財務報告是否涉及不實或重編，尚不足作為會計師無疏失之理由。會計師查核是否涉有疏失，須視其工作底稿有無依查簽規則及審計準則公報等相關規定執行查核程序，以獲取足夠及適切之審計證據，並據以做成適當查核結論予以論斷。
- 2、次查「發行人募集與發行有價證券處理準則」第 3 條第 3 項規定，申報生效案件不得藉以作為證實申報事項或保證證券價值之宣傳，故受查公司現金增資申報生效，並不代表該增資案所附財務報告等相關文件業經金管會證實無虛偽不實或錯誤疏漏等情事。故申請

人主張調查現金增資案之相關卷證，因與本案無涉，爰無調查相關卷證之必要性，併予敘明。

三、綜上，本案申請人就在建工程—對於工程損益認列之查核，未確實查明瞭解及評估公司原編製之工程損益分析表假設及內容之調整變動情況與其合理性；及就期後事項—對於100年度財務報告發生博愛工程案已終止合約之期後事項，公司仍按原合約估計認列損益，未進一步瞭解以評估其合理性，核有違反會計師法第11條、第41條及第48條第2款規定，洵堪認定，爰會懲會決議依同法第61條第3款及第62條第1款規定，對申請人各處24萬元罰鍰之處分，尚無違誤。本案申請覆審為無理由，爰決議如主文。

中 華 民 國 108 年 11 月 28 日

會計師懲戒覆審委員會

主任委員	黃	天	牧
委員	王	儷	娟
委員	吳	慎	志
委員	王	麗	珍（請假）
委員	林	國	全（請假）
委員	吳	琮	璠（請假）
委員	周	玲	臺
委員	劉	啟	群
委員	朱	炫	璉（迴避）
委員	江	忠	儀（請假）
委員	李	明	憲
委員	涂	嘉	玲
委員	林	鴻	鵬
委員	蕭	珍	琪

如不服本決議得於決議書送達之次日起二個月內向臺北高等行政法院提起行政訴訟。