

101 年度檢查會計師事務所

檢查報告

金融監督管理委員會

中華民國 102 年 5 月

一、前言

依據會計師法第 19 條規定，主管機關為維護大眾權益並增進社會公益之需要，得派員檢查經核准且辦理公開發行公司簽證業務之會計師事務所之業務及業務相關之財務狀況，會計師事務所不得規避、妨礙或拒絕。本會檢查人員於民國 101 年度至國內 6 家聯合會計師事務所實地檢查。檢查目的係為改善查核品質、健全事務所品質管制制度及預防可能審計失敗之潛在風險，透過檢查機制發揮公共監督之功能，促進高品質審計，進而提升公眾對會計師查核意見及財務報導之信心，並非以懲處為目的。

二、國內會計師及事務所概況：

- (一)截至民國 102 年 4 月，國內會計師事務所家數 1,786 家，其中個人會計師事務所約 1,393 家，約占 78%；聯合會計師事務所約 346 家，約占 19.37%，合署會計師事務所所有 47 家，約占 2.63%。
- (二)截至民國 102 年 4 月，國內請領會計師證書計有 6,265 人，已於會計師公會登錄之會計師計有 2,854 人。其中經核准簽證公開發行公司財務報告之會計師計有 744 人，其他非簽證公開發行公司財務報告之會計師計有 2,110 人。

三、檢查原則、重點及方式

- (一)檢查原則：對會計師事務所之檢查採用督導模式（Supervisory model of regulation）及風險基礎之檢查方式（Risk-based approach），儘可能採用指導及協助之方式引導事務所建置符合法規及審計準則公報之內品質管制制度，就檢查過程中所發現之品質管制缺失，要求事務所採行必要措施改進，進而改善查核品質。
- (二)檢查重點：

1、品質管制制度：品質管制制度之檢查內容主要係依據審

計準則公報第 46 號「會計師事務所之品質管制」(以下簡稱第 46 號公報)規定之內容，瞭解及評估事務所品質管制制度，檢查重點包括：

- (1) 領導階層對品質管制之責任 (Tone at the top)。
- (2) 獨立性。
- (3) 案件之承接與續任 (風險管理機制)。
- (4) 人力資源(合夥人之績效評估、報酬與升遷、案件服務團隊之指派、持續之專業發展)。
- (5) 案件執行(案件品質管制複核、諮詢、歧見)。
- (6) 追蹤考核(事務所之內部檢查程式、缺失之溝通、處理與追蹤)。

2、個案抽查：

- (1) 對簽證個案之檢查重點則視當時情形，以風險導向為基礎，每年擬具檢查重點與選案標的。
- (2) 所選取之個案係依據本會既定之選取方法，事務所無法影響或限制本會選取個案之範圍。

(三) 檢查方式：本會檢查程序包括：複核選取之審計個案執行情形及複核事務所之品質管制制度。

1、品質管制制度

- (1) 透過訪談及相關書面資料，瞭解事務所品質管制之政策及程序。
- (2) 評估受查事務所內部品質管制制度之設計。
- (3) 執行適當遵行測試，以評估品質管制制度是否有效執行。

2、個案抽查

- (1) 訪談查核案件之會計師及主辦查核經理，瞭解該個案之風險評估、查核重點及其查核方法。
- (2) 審查工作底稿，審查其查核是否符合會計師查核簽證財

務報表規則及審計準則公報之規定。

(3)藉由個案之檢查來驗證事務所品質管制制度之落實情形。

四、檢查結果之限制：

(一)由於各家聯合會計師事務所受其規模、特性、客戶型態、風險管理策略等因素影響下，對於如何遵循法令及履行專業責任，運作方式將形成差異化。

(二)本會之檢查報告不應被視為是對事務所簽證情形提供任何保證，也不應被視為是對報告中未提及之個案缺失就表示該個案之財務報表沒有任何缺失等情形提供任何保證。

五、檢查發現：

(一)審計個案之複核：

- 1、**未依規定查核應收帳款之沖轉**：會計師針對應收帳款期後收款之查核，僅於工作底稿記載期後沖轉核至總分類帳，未驗證期後收款有效性亦未查明應收帳款之沖轉對象與銷售對象是否相符，核有未符合行為時施行之「會計師查核簽證財務報表規則」(下稱查簽規則)第 20 條第 3 款第 7 目規定。
- 2、**未依規定審酌應收帳款之表達**：未針對逾正常授信期間 3 個月以上之應收關係人帳款，依財團法人中華民國會計研究發展基金會 93 年 7 月 9 日基秘字第 167 號函示規定，審酌應否轉列為其他應收款。
- 3、**未依規定抽選查核樣本**：未將新增前十大銷貨客戶納入查核樣本，分析變動之合理性並瞭解交易有無異常，核有違反查簽規則第 20 條第 3 款第 1 目規定。
- 4、**未適當評估內部控制制度**：就公平價值變動列入損益之金融資產或金融負債、及採權益法之長期股權投資等，未評估其內部控制制度，以確定歸類、計算及紀錄之可

靠性及完整性，核有違反查簽規則第 20 條第 2 款第 1 目及第 20 條第 8 款第 1 目之規定。

5、未適當執行函證程序：

- (1)部分關係人交易、應收帳款或長期股權投資之函證，對於函證之準備、寄發與回復等，未留存適當查核軌跡，違反查簽規則第 22 條及審計準則公報第 38 號「函證」(下稱第 38 號公報)第 29 條之規定。
- (2)應收款項函證回函與帳列情形不符者，僅取具客戶提供之調節表，未審慎驗證或查核其調節項目是否合理，違反第 38 號公報第 35 條規定。
- (3)應收款項函證回函為傳真影本者，未再驗證回函之可靠性或真實性，違反第 38 號公報第 33 條規定。

6、未確實評估資產是否已有減損情事：就固定資產、無形資產、長期股權投資或營運有虧損之轉投資事業等，未查明是否有跡象顯示可能發生資產減損情事、或未於工作底稿記載分析佐證資料等，違反查簽規則第 20 條第 8 款第 12 目、第 9 款第 17 目、及第 22 條等規定。

7、未確實執行存貨盤點或查明存貨之所有權：

- (1)未對在途存貨之所有權執行查核程序並記載查核結果，核有違反查簽規則第 20 條第 5 款第 12 目之規定。
- (2)會計師觀察存貨盤點時，未於查核工作底稿中記載抽核比率、勾稽紀錄等，未確實做成紀錄，違反查簽規則第 22 條規定。

8、未確實評估採用其他會計師之查核工作：

- (1)子公司財務報表係經其他會計師查核，惟會計師未依審計準則公報第 15 號規定取得其他會計師超然獨立之聲明書，核有未依查簽規則第 8 條規定辦理。
- (2)對「採權益法評價長期股權投資」係採用其他會計師之

查核工作，雖會計師表示已依審計準則公報第 15 號「採用其他會計師之查核工作」第 5 條規定及「證券發行人財務報告編製準則」第 7 條第 3 項第 2 款第 3 目規定辦理，惟未確實作成紀錄併相關查核證據彙訂查核工作底稿，核有未符合查簽規則第 22 條規定。

9、其他：

- (1)未針對持股低於50%之轉投資事業評估是否具實質控制能力，核有違反查簽規則第22條之規定。
 - (2)對於銷貨收入認列之會計處理，未於工作底稿敘明或分析判斷依據，核有未依查簽規則第20條第1項第3款第4目規定辦理之情事。
 - (3)就「成本法衡量金融資產-非流動」查核工作底稿查核明細與財務報表明細表金額不符，覆核人員未落實覆核，核有未依審計準則公報第1號第2條規定辦理之情事。
 - (4)未查明受查公司之背書保證是否符合公司所訂作業程序，違反查簽規則第20條第20款第1目規定。
- (二)經瞭解及評估事務所整體審計工作執行之品質，檢查團隊發現部分事務所之品質管制制度要素有下列待改善事項：
- 1、事務所領導階層對品質管制之責任：
 - (1)事務所審計工作品質管制政策及程序規範有關建立各級專業人員績效考核之標準，未將品質考核納入考量，另事務所亦未建立書面之合夥人績效評估制度，核有違反審計準則公報第46號「會計師事務所之品質管制」(下稱第46號公報)第11條規定。
 - (2)事務所未將品質管制政策及程序透過訓練、會議、正式或非正式對話、宣言、通訊或備忘錄等方式傳達給事務所人員，核有違反第46號公報第59條規定。
 - 2、職業道德規範：

- (1)未於品質管制政策與程序規範中，就職業道德規範公報第10號第8條至第12條有關獨立性可能受到自我利益、自我評估、辯護、熟悉度及脅迫等因素影響之相關考量事項予以訂定，俾利同仁遵循，核有未符第46號公報第15條規定。
- (2)未於品質管制政策與程序規範中明訂檢核同仁獨立性遵循之相關機制、或未執行確認審計人員獨立性之查核程序，核有違反第46號公報第16條之規定。
- (3)未依第46號公報第20條規定，就長期由相同人員執行同一客戶之確信服務案件，訂定配套措施與標準。
- (4)事務所未辦理教育及訓練以加強會計師職業道德規範之基本原則，核有未符自訂之政策及程序及第46號公報第64條規定。
- (5)未依審計準則公報第46號第68條規定：「簽證上市(櫃)公司之主辦會計師應於一定期間(通常不超過7年)後輪調，且至少須間隔一定期間(通常不短於2年)方得回任」訂定主辦會計師輪調期限或回任期限。
- (6)未將獨立性於教育訓練教材及人事評核表中列入，核有未符合事務所自訂之政策及程序。

3、案件之承接與續任：

- (1)未將案件承接與續任之相關評估單據(如承接客戶評估表、審計續接評估表等)納入品質管制政策及程序，核有未符審計準則公報第46號第21條規定。
- (2)承接或續任案件時未確實評估、或未就發現之異常事項評估可能影響，核有未符第46號公報第24條規定。
- (3)事務所「新客戶承接評估表」就客戶誠信之評估項目，未依第46號公報第69條規定完整納入。
- (4)未於品質管制制度手冊訂定事務所終止案件或一併

終止與客戶關係之政策及程序，或未於終止案件時將重大事項、諮詢、結論及達成結論之依據作成書面紀錄，核有違反第46號公報第73條規定。

4、人力資源：

- (1)事務所對於職員專業能力未明確訂定評估程序，以確信事務所有足夠具備專業能力之人員，核有違反第46號公報第26條之規定。
- (2)事務所人力資源政策及程序中未訂定人才招募甄選應具備之條件，核有違反第46號公報第74條之規定。
- (3)未訂定會計師及職員持續專業進修最低時數、或未控管實際進修時數，核有違反第46號公報第76條規定。
- (4)合夥人之績效考核係訂於「會計師合夥契約」，未書面明訂晉升會計師政策程序及與案件品質之直接關聯，核有未符第46號公報第77條規定。

5、案件之執行：

- (1)事務所品質管制資料(如查帳手冊、標準化表格、檢查表及問卷)，未依新發布審計準則公報或IFRSs更新查核程序及表格、或留存更新之軌跡說明，核有違反第46號公報第29條及第82條規定。
- (2)對未上市(櫃)公司是否應執行品質管制複核，未設立標準評估，係由主辦會計師決定，核有違反第46號公報第32條之規定。
- (3)事務所案件品質管制複核報告日期在查核報告日之後，核未符合第46號公報第32條之規定。
- (4)未訂定工作底稿彙整及歸檔期限、或未依所訂期限辦理彙整及歸檔事宜，核有違反第46號公報第43條、第102條及第103條規定。
- (5)事務所未就工作底稿之保密、保管、完整、存取及調

閱等，訂定完整政策及程序，核有未符合第46號公報第44條規定。

- (6)未於案件執行過程適當階段及時執行案件品質管制複核，核有違反第46號公報第93條規定。
- (7)事務所品質管制政策規範經協理級人員可以擔任上市(櫃)公司財務報表案件之品質管制複核人員，核有未符合第46號公報第95條之規定。
- (8)未訂定明確規範、政策或措施，以防止及確保工作底稿遭未經授權之變更或遺失，核有違反第46號公報第105條規定。

6、追蹤考核：

- (1)核有下列違反第46號公報第46條及第47條規定情事：
 - A. 未針對品質管制制度之要素執行追蹤考核、或未每年執行追蹤考核。
 - B. 僅檢查部分分所，未對事事務所整體品質進行考核。
 - C. 執行追蹤考核人員與執行品質複核人員相同。
- (2)未於品質及風險管理手冊中明訂至少每年將品質管制制度之追蹤考核結果告知主辦會計師及事務所內其他適當人員，核有違反第46號公報第52條規定。
- (3)未確實將抱怨與指控及所作之回應作成書面紀錄，核有未符合第46號公報第56條之規定。
- (4)未依第46號公報第114條規定，明定一定年限之追蹤考核檢查週期。

7、品質管制制度運作之書面化：

- (1)核有下列違反第46號公報第57條及第58條規定情事：
 - A. 未將品質管制制度要素之追蹤考核做成書面紀錄。
 - B. 未將每項品質管制制度要素之運作作成書面紀錄。

C. 對於品質管制制度要素運作之書面記錄未有相關保管期限之規範及政策。

D. 未針對品質管制制度之要素執行追蹤考核。

(2)未見相關實際執行情形及發現異常缺失處理解決之書面紀錄，核有違反第46號公報第121條規定。

六、綜上，本檢查報告係彙整 101 年度檢查所發現之主要缺失，以協助會計師事務所建置符合法規及審計準則公報之內部品質管制制度，期各會計師事務所亦能自我檢測內部審計品質管制制度，並自發性地隨時致力於改善內部之審計品質管制制度，以提升會計師辦理查核業務品質，增進投資大眾對審計品質信心及資本市場透明度。