

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第343號

上 訴 人 郭思琪

楊芝芬

共 同

訴訟代理人 洪東雄 律師

李珮瑄 律師

被 上 訴 人 會計師懲戒委員會

代 表 人 張振山

上列當事人間會計師法事件，上訴人對於中華民國111年2月17日臺北高等行政法院110年度訴字第395號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人為會計師，受訴外人奕智博國際（原清惠光電）股份有限公司（下稱受查公司）所託，查核簽證該公司民國107年度財務報告。受查公司設立於80年2月6日，100年9月13日核准公開發行，102年12月3日上市，109年1月9日終止上市。該公司主要營業項目為生產、加工及銷售觸控面板與液晶顯示器之基板玻璃。受查公司於106年6月19日召開股東常會全面改選董監事，原經營階層喪失控制權，並於同年7月起，新增經營二手設備交易及裝修業務。臺灣證券交易所股份有限公司（下稱證券交易所）查核發現，受查公司由六易控股有限公司（下稱六易集團）取得2席董事後，於107年間與六易集團案關企業從事二手設備買賣，其相關進、銷交易無公司內部簽呈、合約及貨運單據等，交易真實性有重大疑慮，且涉有虛增利益而影響公司財務報告之正確性；另其中

01 支付二手設備貸款予供應商之溢付貸款計新臺幣（下同）4
02 6,778仟元，涉使公司為不利益之交易，且不合營業常規之
03 情事。受查公司未於法定期限內公告申報107年度財務報
04 告，於108年7月10日始補行公告申報，嗣經金融監督管理委
05 員會（下稱金管會）證券期貨局（下稱證期局）審閱上訴人
06 受託查核簽證受查公司107年度財務報告之工作底稿，發現
07 上訴人涉有未依查核簽證規則辦理之情事，包含下列缺失：
08 (一)執行受查公司二手設備買賣業務之查核，未就應收帳款收
09 款對象與銷售對象不符情事進行瞭解；(二)未審慎評估帳列設
10 備認列減損回升利益之合理性，涉有疏失，爰交付被上訴人
11 懲戒。案經被上訴人審認上訴人未適當執行上述查核程序，
12 核有疏失，違反會計師法第11條第2項及第41條規定，並依
13 會計師法第61條第3款及第62條第4款規定，以109年8月4日
14 （案號：10904070001號）會計師懲戒委員會決議書（下稱
15 原處分）對上訴人各處停止執行會計師法第39條所定業務6
16 個月之處分，上訴人均不服，提起覆審遭駁回後，提起行政
17 訴訟，並聲明：原處分及覆審決議均撤銷。案經臺北高等行
18 政法院（下稱原審）110年度訴字第395號判決（下稱原判
19 決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢
20 棄；原處分、覆審決議均撤銷，或發回原審。

21 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
22 的記載。

23 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

24 (一)上訴人執行二手設備買賣業務之查核，未就應收帳款收款對
25 象與銷售對象不符情事進行瞭解：

26 1. 依上訴人108年7月10日出具之查核報告及109年7月23日出具
27 之陳述意見書所載，上訴人本即知悉「對清惠光電股份有限
28 公司107年度財務報告之查核最為重要之事項……關鍵查核
29 事項如下：一、收入認列」「清惠光電股份有限公司主要營
30 運項目為觸控式面板（Touch Panel）與液晶顯示器（LCD）
31 所用之基板玻璃之生產、銷售及機器設備買賣等業務，屬涉

01 及公共利益之上市公司，投資人高度關注其營運績效，因此
02 收入認列為本會計師執行公司財務報告查核之主要風險之
03 一」等情。並且，上訴人於查核期間亦已獲悉107年度因整
04 體基板玻璃市場需求大幅下滑、受查公司之舊有客戶大量取
05 消訂單、因訂單減少導致其營業收入大幅減少、該公司已發
06 生營運資金不足等重大負面衝擊事項。是以，基於上訴人之
07 會計師專業素養，更可預見受查公司係具有強烈誘因刻意拉
08 抬收入粉飾經營績效，以圖維持股價及招徠資金等目的，則
09 上訴人對於受查公司之應收帳款所涉交易，擬欲出具「無異
10 常」之查核結論，即更有必要先予確實執行充分之查核程
11 序，並取具足夠及適切之查核證據，始得為之。

12 2. 按國際財務報導準則第15號（IFRS 15）規定，所謂對商品
13 資產之「控制」，包括有能力防止其他企業主導資產之使
14 用，以及有能力防止其他企業取得資產之效益。查，受查公
15 司本係自稱其從事二手設備居間交易買賣，在交易過程中，
16 其對商品資產具有「控制」能力，以確保帳款及時收回，惟
17 於107年度之財務報告附註四（十二）2.說明中又改稱，其
18 無力防止資產被使用，亦無力防止資產被取得，至於帳款無
19 法及時收回之風險如何可得避免，則未見其有所述及，足
20 見，對於帳款收回此等關鍵事項，受查公司一方面稱有能力
21 掌控其收取，另方面又稱無以掌控，然上訴人既已查得前開
22 重大歧異，基於上訴人之專業會計師素養，自須克盡專業上
23 應有之注意義務，評估其合理性，取具足夠及適切之查核證
24 據，並使工作底稿為確實完整之記錄不為遺漏，始為正辦。

25 3. 上訴人查得受查公司於107年4月間銷售二手設備達12,915仟
26 元予亞太電通公司，惟前開帳款延遲數月，至107年8月間始
27 分筆收回，顯然受查公司實際係暴露在重大帳款無法迅速收
28 回之高度風險中，交易實屬異常。並且，上訴人亦已查得亞
29 太電通公司係受查公司於107年始新增之客戶，並且迅速位
30 居於第2大客戶，其二手設備購買金額急速竄升，以及亞太
31 電通公司積欠貨款，部分係由他人代為支付，致生受查公司

之應收帳款沖轉對象與銷售對象並不相符等等異常情事。益見針對證期局訂定、金管會108年1月24日修正發布之會計師查核簽證財務報表規則（下稱公發公司查簽規則）第20條第1項第3款第1目所明定「瞭解本期新增為前10名銷貨客戶之交易性質及合理性，以瞭解其交易有無異常」，以及同款第7目所明定「查明重大應收帳款之沖轉對象與銷售對象是否相符，如發現有不符情事，應瞭解其原因及合理性。」等專業上應有之注意義務，上訴人更無解免之餘地。依此，受查公司於107年4月帳載銷售高達12,915仟元之二手設備予亞太電通公司，遲至107年8月間始分筆收回，甚且其中4筆貨款係分別由王家駒、麗寶國際、林家瑋等代償，金額合計10,945.25仟元等情，有受查公司之帳冊紀錄附卷可稽，並經原審當庭與兩造確認無訛。依此足徵上訴人明知收入查核為關鍵事項，亦明知受查公司之收入認列係主要風險之一，更且已查得應收帳款收款對象與銷售對象不符等異常情事，上訴人卻未就前開異常進行瞭解，未就二手設備交易及其帳款收欠等情，進行合理性評估，被上訴人認上訴人此部分顯係未盡專業上之注意義務，並認上訴人已違反審計準則公報第1號第2條所定執業規範，核屬有據。

4. 縱以上訴人所稱受查公司107年4月份結帳之應收帳款，參酌一般交易方式，應於90天內收回現金，則受查公司至遲亦應於107年7月底以前向亞太電通公司收取現金，但是實際情況卻是亞太電通公司逾期不給付貨款予受查公司，所積欠帳款延宕至107年8月間始由王家駒、麗寶國際、林家瑋等非銷售對象向受查公司為給付，顯然有違一般商業常情益明。又所謂「重大性」之判斷不純以「金額重大」為限，若交易具有「特殊性質」，仍有「重大性」之適用（審計準則公報第51號「查核規劃及執行之重大性」第2條第2段參照）。更何況，上訴人本即明知受查公司之收入認列係最為重要關鍵查核事項之一，顯見營業收入應收帳款沖轉對象與銷售對象不相符等異常，係具有高度特殊性，核屬重大事項，上訴人所

01 稱並非重大，未進行瞭解，亦未評估其合理性，不構成疏失
02 云云，亦難憑採。另僅使用查詢（詢問）通常「無法」提供
03 足夠之查核證據（審計準則公報第53號「查核證據」第12條
04 後段參照），甚且，上訴人對金管會證期局提送之工作底
05 稿，並「無」其所稱就他人代付貨款詢問受查公司內部稽核
06 人員，已執行詢問程序等記載，則上訴人是否確實執行充分
07 及有效之查核程序，顯有重大疑義。

08 (二)受查公司就其帳列設備認列高額價值回升利益，上訴人未審
09 慎評估其合理性：

- 10 1. 依上訴人108年7月10日出具之查核報告所載，上訴人本即知
11 悉「對清惠光電股份有限公司107年度財務報告之查核最為
12 重要之事項……關鍵查核事項如下：……二、不動產、廠房
13 及設備之減損評估：……因近年來面板產業競爭激烈及市場
14 供過於求，使得清惠光電股份有限公司所處之玻璃基板加工
15 業務急遽緊縮，致清惠光電股份有限公司持續呈現虧損狀態
16 而有資產價值減損之疑慮。……因此，不動產、廠房及設備
17 之減損評估為本會計師執行清惠光電股份有限公司財務報告
18 查核重要的評估事項之一」等情。又上訴人已查得受查公司
19 107年度帳列機器設備（計阪東2線磨邊機等8項）之價值回
20 升利益高達29,440仟元，且係以期後（108年6月17日）立約
21 出售該等設備之合約價格（計66,385仟元）充作評估依據。
22 實則，該等機器設備之買賣合約僅列明108年6月24日給付1
23 0%訂金、108年7月30日拆機再給付10%價款、預計108年8月3
24 0日調整設備，至於何時試機確認、何時包裝出口交付予買
25 方、何時安裝機器、何時由買方驗收確認等等重大後續事
26 項，系爭合約卻均未訂立期程，以致尚餘80%至90%價款部
27 分，受查公司實際是否可獲給付及何時可獲給付，顯然處於
28 高度不確定狀態。又上訴人既已查得系爭合約所載內容，及
29 前開諸多未訂明時程之異常事項，甚且知悉於「108年7月10
30 日」出具會計師查核報告以前，受查公司實際僅收取10%訂
31 金價款等情，為上訴人於原審準備程序中所是認，則其對於

01 系爭買賣合約很有可能無法接續履行，以致受查公司無法收
02 取其餘80%至90%價款等重大疑慮，以上訴人之專業會計師素
03 養，自難諉稱不知。然在此等異常情事下，上訴人卻僅於工
04 作底稿作成「無需提列減損」、「並未發現重大異常之情
05 事」、「核至期後出售合約相符」等結論。換言之，上訴人
06 僅憑系爭108年6月17日合約之總價金約66,385仟元，及其1
07 0%訂金，逕而認定受查公司可順利回收全部價金66,385仟元
08 無虞，並論斷該公司據以帳列高額價值回升利益29,440仟元
09 係全無異常，惟對何時試機確認、何時包裝出口交付予買
10 方、何時安裝機器、何時由買方驗收、受查公司能否及時履
11 約完結、其請求買方付款之條件能否按時成就完足……等重
12 大不確定且滋生重大疑慮之事項，未見上訴人執行具體有效
13 查核程序以供作成合理性之評估。

- 14 2. 上訴人對於受查公司於107年度無需提列減損損失之判斷，
15 係根據中華徵信所之鑑價報告及受查公司出售機器設備（阪
16 東2線磨邊機等8項）之合約所致，前情係有查核工作底稿記
17 載「經複核中華徵信所企業股份有限公司所出具之鑑價報告
18 及固定資產出售合同書，其可回收價值係大於帳面價值，係
19 無需提列減損」等語可資參照。實則，按中華徵信所之鑑價
20 報告，受查公司之阪東2線磨邊機等8項機器設備之公允價值
21 僅41,098仟元，然而，受查公司立約出售該等設備之合約價
22 格竟高達66,385仟元，明顯較公允價值溢升高達25,287仟元
23 （合約價格66,385仟元－鑑價報告之公允價值41,098仟
24 元），前者係後者之1.61倍，顯然異常。惟上訴人並未克盡
25 專業上應有之注意義務，僅以「核至期後出售合約相符」，
26 未見審慎評估其合理性，即認為可回收價值無虞，係「無需
27 提列減損」，就致生之損失迴轉利益29,440仟元，未見上訴
28 人克盡專業上應有之懷疑，上訴人甚且作出「並未發現重大
29 異常之情事」之查核結論。則被上訴人認定上訴人未審慎評
30 估帳列機器設備認列減損回升利益之合理性，核有疏失，亦
31 屬有據。至上訴人比較受查公司「全部動產」之公允價值與

帳面價值，得出二者僅差異1,384,244元，然此尚不足憑以消除「系爭阪東2線磨邊機等8項機器設備之合約價格66,385仟元高於其公允價值41,098仟元甚鉅」之重大疑慮，自難對上訴人為有利之認定。

(三)本件違失情節可認屬「情節重大」，原處分並無裁量瑕疵及違反比例原則、不當連結禁止等違法：

1. 依審計準則公報第58號第7條規定，所謂「關鍵查核事項」係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。復依公發公司查簽規則第22條及第23條規定，會計師受託查核財務報表，應就其辦理之經過，確實作成紀錄，連同所得之有關查核證據，彙訂為查核工作底稿，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。然上訴人就受查公司財務報告從事查核之際，已明知「收入認列」與「廠房及設備之減損評估」係關鍵查核事項，但上訴人針對營業收入應收帳款收款對象與銷售對象不符，以及出售設備可回收金額具重大疑慮等異常且關鍵事項，竟疏於瞭解及評估其等合理性，工作底稿亦未見充分有效查核程序之執行紀錄。甚且，其實況乃係受查公司逾越期限始補行公告申報107年度財務報告，案經證券交易所審查，更發現該公司認列機器設備價值回升利益29,440仟元，並未符合國際會計準則公報等規定，為避免誤導資訊使用人，金管會證期局乃要求該公司必須重編財務報表。是以，本件經被上訴人及覆審會審酌上訴人查核違誤所涉金額重大、情節嚴重、影響受查公司財務報告之正確性、恐誤導資訊使用人之決策判斷等情為由，認上訴人構成會計師法第61條第3款所定「對財務報告之簽證發生錯誤或疏漏，情節重大」，並於同法第62條第4款規定「停止執行業務2個月以上2年以下」範圍內，對上訴人2人分別予以停止執行同法第39條所定業務6個月之處分，核屬有據，並無裁量逾越、裁量濫用或裁量怠惰等情形。

01 2. 金管會證期局將會計師查核財務報告常見缺失及所違犯之法
02 規等，予以分類列表並公告，其主要來源包括該局對會計師
03 事務所檢查、臺灣證券交易所股份有限公司及財團法人中華
04 民國證券櫃檯買賣中心分別對上市、上櫃公司財務報告查核
05 所發現之缺失，經綜整其缺失態樣以提醒會計師注意並確實
06 查核，並非以懲處為目的等情，有金管會證期局110年10月2
07 2日證期（審）字第0000000000號函復可參。是而，實難僅
08 憑上訴人所涉本件缺失係經列載於會計師常見缺失範疇，即
09 遽推認其所涉情節並非重大而無懲戒之必要。此外，本件係
10 被上訴人基於上訴人查核簽證受查公司107年度財務報告之
11 違失情節、行為態樣、疏漏程度、所生影響、預防目的、公
12 益保護等因素，合議進行個案綜合判斷後，按會計師法第62
13 條第4款規定懲戒處分之範圍內，對上訴人2人分別處以停止
14 執行業務6個月之處分，又因受查公司屬公開發行公司，自
15 當以公發公司查簽規則為判斷上訴人執行業務是否有錯誤或
16 疏漏之審酌依據，而與上訴人所援引之非公開發行公司查簽
17 規則無涉。況上訴人本件執行會計師業務未盡專業上應有之
18 注意，違失情節重大，執業品質欠佳，致專業公信力產生缺
19 損，而會計師專業公信力之缺損，對於公開或未公開發行公
20 司而言，均構成信賴關係之裂解，侵害企業經濟秩序之安定
21 性，並無二致。是以，被上訴人基於會計師執行各種業務均
22 應確實履踐其注意義務，始足維繫信賴關係及專業公信力於
23 不墜，乃按會計師法第62條第4款規定範圍，對上訴人2人分
24 別予以停止執行同法第39條所定業務6個月之處分，尚屬適
25 當及必要，亦未失衡平，核與比例原則尚屬無違，更無何違
26 反不當連結禁止原則可言。

27 (四)綜上，被上訴人審酌上訴人違失情節，對上訴人各處停止執
28 行業務6個月之處分，並無違法，覆審會遞予維持，亦屬妥
29 適，爰判決駁回上訴人在第一審之訴。

30 四、本院經核原判決駁回上訴人之訴，並無違誤。茲就上訴意旨
31 補充論斷於下：

01 (一)會計師法第11條規定：「（第1項）會計師執行業務事件，
02 應分別依業務事件主管機關法令之規定辦理。（第2項）會
03 計師受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依
04 主管機關所定之查核簽證規則辦理。……。」第41條規定：
05 「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
06 應盡之義務。」第61條第3款規定：「會計師有下列情事之
07 一者，應付懲戒：……三、對財務報告或營利事業所得稅相
08 關申報之簽證發生錯誤或疏漏，情節重大。」第62條規定：
09 「會計師懲戒處分如下：一、新臺幣12萬元以上120萬元以
10 下罰鍰。二、警告。三、申誡。四、停止執行業務2個月以
11 上2年以下。五、除名。」

12 (二)會計師係經考試及格領有會計師證書、取得其會計師資格，
13 而得執行會計師法所定財務報告簽證或其他與會計、審計或
14 稅務有關之業務，並對於承辦業務所為之行為，負法律上責
15 任之專門職業人員。而現代商業經濟活動與公私組織之健全
16 運作，建立於可資信賴之財稅資訊基礎上，此均有賴會計師
17 之專門職業人員，誠正忠實執行其職務。故會計師法乃為建
18 立會計師專業制度，維護其專業品質，以健全其在經濟活動
19 之專業功能而制定（會計師法第1條規定參照）。會計師辦
20 理公開發行公司財務報告之查核簽證，若有錯誤或疏漏，對
21 股東權益及證券價格均影響重大。公發公司查簽規則係依會
22 計師法第11條第2項授權訂定，公發公司查簽規則第2條規
23 定：「會計師受託查核簽證財務報表，除其他業務事件主管
24 機關另有規定者外，悉依本規則辦理，本規則未規定者，依
25 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
26 計準則（以下簡稱審計準則）辦理。特殊行業之查核簽證規
27 則，其有關主管機關另有特別規定者，從其規定。」按「一
28 般公認審計準則」是會計師執行查核工作之技術性標準，用
29 以確保會計師的查核品質，由財團法人中華民國會計研究發
30 展基金會所發布之審計準則公報所定之各項審計準則，就是
31 會計師執行查核簽證工作的依據，也是會計師辦理查核簽證

01 所應依循的最低標準。公發公司查簽規則第2條將審計準則
02 納入會計師辦理查核簽證之義務範圍，目的就在要求會計師
03 依審計準則公報之最低標準執行查核簽證業務，而具體化會
04 計師專業上的注意義務，故會計師未依各審計準則進行查核
05 簽證，即屬未盡專業的注意義務。

06 (三)公發公司查簽規則第20條第1項第3款第1目規定：「評估營
07 業收入之內部控制制度，核對其交易紀錄及有關憑證，以確
08 定收入紀錄之可靠性，並將……本期新增為前10名銷貨客戶
09 者納入查核樣本，並瞭解本期新增為前10名銷貨客戶之交易
10 性質及合理性……以瞭解其交易有無異常。……」第7目規
11 定：「查明重大應收帳款之沖轉對象與銷售對象是否相符，
12 如發現有不符情事，應瞭解其原因及合理性。」第9款第18
13 目前段規定：「查明是否有跡象顯示資產可能發生減損，若
14 有，應查明該資產之估計可回收金額是否適當。」第22條規
15 定：「會計師受託查核財務報表，應就其依照本規則辦理之
16 經過，確實作成紀錄，連同其所得之有關查核證據，彙訂為
17 查核工作底稿。」第23條規定：「查核工作底稿為會計師是
18 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
19 依據；查核報告中所提出之意見、事實及數字均應於查核工
20 作底稿中提供確實之證據。」第24條規定：「查核工作底稿
21 之編製及保管，應依審計準則公報第45號規定辦理。」暨審
22 計準則公報第1號「一般公認審計準則總綱」第2條規定：
23 「執行查核工作及撰寫報告時，應保持嚴謹公正之態度及超
24 然獨立之精神，並盡專業上應有之注意。」第45號「查核工
25 作底稿準則」第3條前段規定：「查核工作底稿係查核工作
26 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
27 令規定適當實施，並作為出具查核報告之依據。」第48號
28 「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」第
29 2條規定：「查核人員經由對受查者及其環境（包括內部控
30 制）之瞭解，辨認並評估導因於舞弊或錯誤之整體財務報表
31 及個別項目聲明之重大不實表達風險，從而作為設計及執行

應有查核程序之基礎。」第49號「查核人員對所評估風險之因應」第2條規定：「查核人員……係對所評估之重大不實表達風險設計及執行適當之因應對策，以取得足夠及適切之查核證據。」第53號「查核證據」第5條及第11條前段規定：「查核人員應視情況設計及執行適當之查核程序，以取得足夠及適切之查核證據。」「查核證據須足以支持查核意見及查核報告。查核證據具累積性質，其主要來自查核過程中所執行之查核程序，其亦可能包括自其他來源取得之資訊。」可知，會計師作成查核結論、出具查核意見及查核報告，端賴足夠及適切之查核證據予以支持，又會計師必須辨認及評估受查公司財務報表重大不實表達風險，並因應風險設計及執行適當查核程序，以取得足夠及適切之查核證據；此外，會計師執行職務，是否依相關規定為之，係以其工作底稿為認定依據，倘工作底稿之內容未能證明會計師已執行必要之查核程序，即難對其為有利之認定。

(四)經查，被上訴人依上訴人等編製之工作底稿查核結果，上訴人等查核受查公司107年度財務報告，已查得亞太電通公司係受查公司於107年始新增之客戶，並且迅速位居於第2大客戶，受查公司於107年4月帳載銷售高達12,915仟元之二手設備予亞太電通公司，遲至107年8月間始分筆收回，甚且其中4筆貨款卻係分別由王家駒、麗寶國際、林家瑋等代償，金額合計10,945.25仟元，上訴人卻未就應收帳款收款對象與銷售對象不符等異常情事，進行瞭解，亦未就二手設備交易及其帳款收欠等情，進行合理性評估，違反公發公司查簽規則第20條第1項第3款第1目及第7目規定；暨上訴人已查得受查公司107年度帳列機器設備（計阪東2線磨邊機等8項）之價值回升利益高達29,440仟元，且係以期後（108年6月17日）立約出售該等設備之合約價格（計66,385仟元）充作評估依據。由於該等機器設備之買賣合約僅列明108年6月24日給付10%訂金、108年7月30日拆機再給付10%價款、預計108年8月30日調整設備，至於何時試機確認、何時包裝出口交

01 付予買方、何時安裝機器、何時由買方驗收確認等等重大後
02 續事項，系爭合約卻均未訂立期程，以致尚餘80%至90%價款
03 部分，受查公司實際是否可獲給付及何時可獲給付，顯然處
04 於高度不確定之狀態，上訴人既已查得系爭合約所載內容，
05 及前開諸多未訂明時程之異常事項，卻僅於工作底稿作成
06 「無需提列減損」、「並未發現重大異常之情事」、「核至
07 期後出售合約相符」等結論，未見審慎評估帳列機器設備認
08 列減損回升利益之合理性，違反公發公司查簽規則第20條第
09 1項第9款第18目前段規定。上訴人針對營業收入應收帳款收
10 款對象與銷售對象不符，以及出售設備可回收金額具重大疑
11 慮等異常且關鍵事項，竟疏於瞭解及評估其等合理性，工作
12 底稿亦未見充分有效查核程序，未依各審計準則進行查核簽
13 證，顯未盡專業上應有之注意。被上訴人以上訴人查核違誤
14 所涉金額重大、情節嚴重、影響受查公司財務報告之正確
15 性、恐誤導資訊使用人之決策判斷，認上訴人違反會計師法
16 第11條第2項及第41條規定，構成會計師法第61條第3款所定
17 「對財務報告之簽證發生錯誤或疏漏，情節重大」，並依同
18 法第62條第4款規定，對上訴人2人分別予以停止執行同法第
19 39條所定業務6個月之處分，並無裁量瑕疵及違反比例原
20 則、不當連結禁止等違法，已經原判決依調查證據之辯論結
21 果，詳述得心證之理由，並就上訴人之主張或提出之證據，
22 何以不足採為有利於上訴人等之認定，分別予以論駁在案，
23 核與卷內證據相符。揆諸上揭規定及說明，原判決維持原處
24 分認定上訴人辦理財務報告之簽證，未依相關規定執行查核
25 及製作工作底稿，疏誤情節重大，暨其裁量應付懲戒種類之
26 決定，即無不合。上訴意旨就原審之取捨證據及事實認定之
27 職權行使事項，復執陳詞再為爭議，指摘原判決不備理由及
28 適用法規不當之違法云云，並無可採。又上訴意旨主張收入
29 之認列與應收帳款之回收實屬二事，而應收帳款能否回收與
30 資產「控制」更屬不同層面之問題，原判決第12頁(2)所為論
31 述，置上訴人所提出之說明及相關證據於不論，復未表明其

01 他法律上之意見，逕以「認列收入以後，款項實際無法收現
02 之風險，上訴人則置之不論……。受查公司一方面自稱其在
03 交易過程中具掌控能力，另一方面又改稱其不具掌控能力……」認定上訴人未盡其專業上應有之注意義務，有判決
04 不備理由之違法等語，雖非無據。原判決第12頁(2)所為論
05 述，固有未當，然上訴人執行受查公司二手設備買賣業務之
06 查核，未就應收帳款收款對象與銷售對象不符等異常情事，
07 進行瞭解，亦未就二手設備交易及其帳款收欠等情，進行合
08 理性評估，未依各審計準則進行查核簽證，違反公發公司查
09 簽規則第20條第1項第3款第1目及第7目規定，原判決因而駁
10 回上訴人之訴，結論並無不合，仍應予維持。

12 (五)會計師於辦理公開發行公司之簽證，發生錯誤或疏漏者，主
13 管機關得視情節之輕重，為警告、停止其2年以內辦理證券
14 交易法所定之簽證或撤銷簽證之核准，為證券交易法第37條
15 第3項所規定，俾資警惕，以督促簽證公開發行公司財務報
16 告之會計師善盡查核責任。證券交易法第37條第3項規定係
17 就會計師辦理公開發行公司財務報告之查核簽證，發生錯誤
18 或疏漏而為處分，但會計師法對會計師之懲戒範圍則較為廣
19 泛，包括一般公司、財稅簽證及其他違法事項。證券交易法
20 與會計師法二者之立法意旨、管理目的、適用機關、處分種
21 類、處罰所涉影響之業務範圍、處理程序等方面，皆有所不
22 同。上訴人本件執行會計師業務未盡專業上應有之注意，其
23 影響層面係潛在眾多不確定之投資人，若不給予更高之行為
24 道德標準，其對公眾權益之可能危害將形更鉅，違失情節重
25 大，執業品質欠佳，致專業公信力產生缺損。又會計師專業
26 公信力之缺損，對於公開或未公開發行公司而言，均構成信
27 賴關係之裂解，侵害企業經濟秩序之安定性，並無二致。依
28 舉重以明輕，基於會計師執行各種業務均應確實履踐其注意
29 義務，始足維繫信賴關係及專業公信力於不墜，被上訴人乃
30 按會計師法第62條第4款規定範圍，對上訴人2人分別予以停
31 止執行同法第39條所定業務6個月之處分，尚屬適當及必

要，亦未失衡平，核與比例原則尚屬無違，更無何違反不當連結禁止原則可言，原判決維持原處分，於法無違。上訴意旨主張原處分及覆審決議以上訴人漏未執行「公發公司查簽規則」第20條第1項第9款第6目、第18目及第20條第1項第3款第7目所定之查核程序，亦僅需由證券交易法主管機關依證券交易法第37條規定為相關警告或停止上訴人一定期間對「公開發行公司」查核簽證業務即為已足，迺原處分竟停止上訴人執行所有非公開發行公司財務報告之簽證服務暨其他所有會計師業務，其目的與手段間欠缺關連性，違反比例原則及不當連結禁止，更有裁量怠惰及裁量濫用之違誤，原判決有適用法規不當之違法云云，核屬主觀一己之見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭執，自無可採。

(六)綜上所述，原判決將覆審決議及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 3 月 28 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 許 瑞 助

法官 侯 志 融

法官 鍾 啟 煒

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 113 年 3 月 28 日

書記官 張 玉 純