

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第300號

上 訴 人 施景彬

江明南

共 同

訴訟代理人 陳彥希 律師

劉彥玲 律師

被 上 訴 人 金融監督管理委員會

代 表 人 彭金隆

上列當事人間證券交易法事件，上訴人對於中華民國114年1月9日臺北高等行政法院111年度訴字第598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、爭訟概要：被上訴人以上訴人受託查核簽證英屬開曼群島商康友製藥控股有限公司（下稱康友公司，於民國104年3月25日在臺灣證券交易所股份有限公司〔下稱證交所〕掛牌上市，股票代號：6452，股票簡稱：康友-KY）及子公司107年度及108年度合併財務報告（以下分則逕稱各該年度財報，合稱則為系爭財報），有下列重大疏漏：（一）未有效執行銀行函證，違反行為時即113年2月2日修正前會計師查核簽證財務報表規則（下稱查簽規則。本規則於113年2月2日修正時，為與經濟部訂定發布之會計師查核簽證財務報表規則有所區別，乃將名稱修正為「會計師受託查核簽證財務報表規則」）第6條應取得足夠與適切之證據，作為撰擬查核報告依據之規定情事。（二）未就所發現康友公司於大陸地區之子公司六安華源製藥有限公司（下稱六安公司）多項機器設備經

01 抵押登記執行必要查核程序，違反查簽規則第20條第1項第9
02 款第3目有關會計師應查明廠房及設備有無提供擔保質押或
03 受有限制等情事之規定；(三)未就期後事項採取適當行動，違
04 反財團法人中華民國會計研究發展基金會發布之行為時審計
05 準則公報（下稱審計準則公報）第55號「期後事項」第16條
06 規定等情，乃依證券交易法（下稱證交法）第37條第3項第2
07 款規定，分別以109年9月29日金管證審字第1090364602號
08 （施景彬）、第10903646021號（江明南）裁處書，裁處上訴
09 人停止2年辦理證交法所定簽證業務，期間均為自109年10月
10 1日至111年9月30日止（下稱原處分）。上訴人不服，循經
11 訴願程序遭駁回後，向臺北高等行政法院（下稱原審）提起
12 行政訴訟，聲明請求撤銷訴願決定及原處分。嗣於原審訴訟
13 進行中，追加聲明而為：(一)先位聲明：訴願決定及原處分均
14 撤銷。(二)備位聲明：確認原處分違法。案經原審以111年度
15 訴字第598號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，乃
16 提起本件上訴。

17 二、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均
18 引用原判決之記載。

19 三、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無違誤，茲就上
20 訴意旨補充論述如下：

21 (一)證交法第3條規定：「本法所稱主管機關，為金融監督管理
22 委員會。」第36條第1項規定：「已依本法發行有價證券之
23 公司，除情形特殊，經主管機關另予規定者外，應依下列規
24 定公告並向主管機關申報：一、於每會計年度終了後三個月
25 內，公告並申報由董事長、經理人及會計主管簽名或蓋章，
26 並經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之年度財務
27 報告。二、於每會計年度第一季、第二季及第三季終了後四
28 十五日內，公告並申報由董事長、經理人及會計主管簽名或
29 蓋章，並經會計師核閱及提報董事會之財務報告。三、於每
30 月十日以前，公告並申報上月份營運情形。」(108年6月21
31 日修正前之規定為：「已依本法發行有價證券之公司，除情

形特殊，經主管機關另予規定者外，應依下列規定公告並向主管機關申報：一、於每會計年度終了後三個月內，公告並申報經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之年度財務報告。二、於每會計年度第一季、第二季及第三季終了後四十五日內，公告並申報經會計師核閱及提報董事會之財務報告。三、於每月十日以前，公告並申報上月份營運情形。」）第37條第1項至第3項規定：「（第1項）會計師辦理第三十六條財務報告之查核簽證，應經主管機關之核准；其準則，由主管機關定之。（第2項）會計師辦理前項查核簽證，除會計師法及其他法律另有規定者外，應依主管機關所定之查核簽證規則辦理。（第3項）會計師辦理第一項簽證，發生錯誤或疏漏者，主管機關得視情節之輕重，為左列處分：一、警告。二、停止其二年以內辦理本法所定之簽證。三、撤銷簽證之核准。」又會計師法第11條規定：「（第1項）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。（第2項）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3項）前項查核簽證規則，應訂明會計師執行之查核程序、查核工作底稿、查核報告及其他應遵行事項。」被上訴人依會計師法第11條第2項規定授權訂定發布之查核規則第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。」準此，為提高簽證品質，強化其公信力，使會計師辦理公開發行公司（已依證交法發行有價證券之公司）財務報告查核簽證之制度，臻於健全，以保護投資大眾、增進公共利益，辦理公開發行公司財務報告查核簽證之會計師，應經被上訴人核准（被上訴人另依證交法第37條第1項授權訂定「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」），且會計師受託查核簽證財務報表，除會計師法及其他法律另有

規定者外，並應依查簽規則、審計準則辦理；如會計師辦理查核簽證發生錯誤或疏漏，被上訴人即得視情節之輕重，為警告、停止2年以內辦理證交法所定之簽證或撤銷簽證之核准等處分。再者，參諸證交法第37條規定於72年修正時之立法理由略以：為加強發行公司管理，促進公司財務充分公開及忠實表達，首須健全會計師財務之簽證，強化其功能，特規定會計師查核簽證發行公司財務報告應經主管機關之許可，俾能擇優汰劣，提高簽證品質，爰授權主管機關訂定許可準則以資規範。會計師於辦理本法之簽證時，發生錯誤或疏漏者，主管機關並得按其情節予以處分，俾資警誡等語，以及當時證交法主管機關即財政部證券管理委員會主任委員就該次修正於立法院之說明略以：會計師法第39條第3款（按：當時之規定為：「會計師有左列情事之一者，應付懲戒：……。三、對公司公開發行股票或公司債之財務報表，為不實之簽證者。」）及證交法第174條第7款（按：當時之規定為：「有左列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科一萬元以下罰金：……。七、會計師或律師，於查核公司有關證券交易之契約、報告書或證明文件時，明知有不實之記載，而仍予簽證者。」）之處分規定，係就會計師為不實之簽證而言，而本案第37條第2項（按：該次修正之第37條第2項規定，於91年6月修正時移列為同條第3項，並將「前項」修正為「第一項」，而為現行規定）之處分規定係就會計師辦理簽證之錯誤或疏漏而言，兩者並無重複規定之虞。所謂簽證之錯誤，係指會計師在辦理財務報表查核簽證時，未依法令規定或查帳準則而言。例如存貨估價，依一般查帳準則，按時價或成本為原則，而其未按時價或成本計算，即屬錯誤之行為；所謂簽證之疏漏，係指會計師在查核工作，簽發查帳報告上，依法令規定或查帳準則，應注意而未注意而言。例如會計師對於債權資產應發函查證，若會計師已發函，而對發函情形未作查證，即屬疏漏之行為等語。故揆諸前開立法意旨可知，證交法第37條第3項所定辦理簽

證「發生錯誤或疏漏」，並不以公司之財務報告有虛偽不實為裁處要件。另查簽規則第2條第1項將審計準則納入會計師辦理查核簽證所應遵循之義務範圍，目的就在要求會計師依審計準則公報之最低標準執行查核簽證業務，而具體化會計師專業上的注意義務，故會計師未依審計準則公報辦理，即屬未盡專業的注意義務。

(二)關於上訴人未有效執行銀行函證部分：

1.查簽規則第6條規定：「會計師受託查核之財務報表，應由受查者根據其帳冊及有關文件編製。會計師於查核財務報表時，對重大性與查核風險之考量，應依審計準則公報第四十八號、第五十一號及第五十二號規定辦理，並應依審計準則公報第五十三號規定，獲取足夠與適切之證據，作為撰擬查核報告之依據。」審計準則公報第53號「查核證據」第3條規定：「本公報之目的，係使查核人員設計及執行能取得足夠及適切查核證據之查核程序，俾使查核人員作成合理之結論，並據以表示查核意見。」第4條第2款、第4款及第5款規定：「本公報用語之定義如下：……。2.查核證據：查核人員作成查核結論時所使用之資訊。查核證據包括據以編製財務報表之會計紀錄所含資訊及其他資訊。……。4.查核證據之足夠性(以下簡稱足夠性)：查核證據數量之衡量。所需查核證據之數量受查核人員對重大不實表達風險之評估及查核證據之品質所影響。5.查核證據之適切性(以下簡稱適切性)：查核證據品質之衡量；亦即查核人員作成查核結論時，所使用查核證據之攸關性及可靠性。」第10條規定：「有下列情況時，查核人員應決定是否修改或增加查核程序，並考量該情況對其他查核工作層面之影響：1.自不同來源所取得之查核證據存有不一致。2.查核人員對擬作為查核證據資訊之可靠性存有懷疑。」第11條第1項規定：「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。……。」第13條規定：「當查核人員取得足夠及適切之查核證據，以降低查核風險（即當財務報表存有重大不實表達時，查核人員表示不適當意見之風險）至可接受之水準時，查核人員即可對財務報表有無重大不實表達取得合理確信。」第16條第1項規定：「依審計準則公報第四十九號『查核人員對所評估風險之因應』之規定，查核人員應對是否已取得足夠及適切之查核證據作成結論。查核人員是否已取得足夠及適切之查核證據，俾將查核風險降低至可接受之水準，使其作成合理之結論，並據以表示查核意見，係屬專業判斷。」第41條規定：「作為查核證據之資訊及查核證據本身之可靠性，受其來源及性質之影響，且與查核證據取得時之情況（包括與其編製及維護攸關之控制）有關。因此，不同種類查核證據之可靠性雖有原則可循，但仍應考量重要例外情況之存在。作為查核證據之資訊即使取自受查者外部，仍可能存在影響其可靠性之情況。例如，當外部受查詢者未具備相關知識或管理階層專家缺乏客觀性時，取自外部獨立來源之資訊可能不具可靠性。雖然例外情況可能存在，有關查核證據之可靠性仍可歸納出下列原則：1.當查核證據取自受查者外部獨立來源時，其可靠性較高。2.當查核證據來自受查者內部時，若受查者相關控制（包括對其編製及維護之控制）有效，其可靠性較高。3.查核人員直接取得之查核證據（例如觀察控制之執行情形），較間接或透過推論取得之查核證據（例如查詢有關控制之執行情形）更為可靠。4.書面形式（不論係紙本、電子或其他媒介）之查核證據，較口頭取得之證據更為可靠（例如會議紀錄較事後對討論事項之口頭聲明更為可靠）。5.檢查原始文件而取得之查核證據，較檢查影印、傳真或縮影、數位化或以其他方式轉換為電子形式之文件而取得之查核證據更為可靠，後者之可靠性取決於對該等證據編製及維護控制之有效性。」準此，會計師撰擬(出具)查核報告，應以足夠

01 及適切之證據作為其依據。查核證據是否足夠，係取決於
02 取得證據之數量，而查核證據之適切與否，則受查核證據
03 之攸關性及可靠性所影響。會計師作成查核報告所使用之
04 查核證據，必須足以支持其查核結論，方符合查核證據足
05 夠性與適切性之要求，此應由會計師本於專業而妥為判
06 斷。

07 2.經查，上訴人為會計師事務所(下稱事務所)執業會計師，
08 受託查核簽證康友公司編製之系爭財報，並就系爭財報出
09 具無保留意見之查核報告。六安公司107年底、108年底於
10 大陸地區徽商銀行六安錦繡花園支行（下稱徽商銀行）之
11 存款（包括活期存款及定期存款）各為人民幣10.46億
12 元、12.6億元（換算約各為新臺幣〔下同〕48億元及54億
13 元），約各占康友公司合併總資產47%、52%，且上訴人
14 執行系爭財報查核工作時，皆將「現金及銀行存款之存在
15 性」列為「關鍵查核事項」。然依審計業務銀行詢證函
16 (下稱詢證函)所載，徽商銀行存款（包括活期存款、定期
17 存款）各該欄位包括幣種、餘額、起止日期等已填寫完竣
18 （即「非空白函證」），徽商銀行僅在銀行確認欄蓋徽商
19 銀行業務公章，經辦人、複核人欄均為空白；其中108年
20 度財報詢證函並係由「徽商銀行陳○龍」收件，但回覆之
21 詢證函寄件人則為「徽商銀行陳○」等情，為原審依法確
22 定之事實，核與卷內證據相符。

23 3.按審計準則公報第49號「查核人員對所評估風險之因應」
24 係在規範查核人員對所辨認及評估之重大不實表達風險，
25 設計及執行因應對策之責任。查核人員除應設計及執行整
26 體查核對策，以因應所評估整體財務報表之重大不實表達
27 風險（第4條）外，並應設計及執行進一步查核程序，其
28 性質、時間及範圍須足以因應所評估個別項目聲明之重大
29 不實表達風險(第5條)，查核人員所評估之風險越高，愈
30 須取得更具說服力之查核證據(第6條第2款)。又審計準則
31 公報第53號第28條第1項規定：「外部函證係指第三者(受

函證者)直接以電子、紙本或其他媒介回覆查核人員之查核證據。」審計準則公報第58號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」第7條規定：「本公報所稱關鍵查核事項，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。……。」同號公報第8條第1款並規定決定關鍵查核事項應考量之情事，主要係所評估重大不實表達風險較高之領域或依審計準則公報第48號規定辨認存有顯著風險之領域。再者，審計準則公報第69號「外部函證」第5條第2款規定：「本公報用語之定義如下：……。

2.積極式詢證函：受函證者被要求直接回覆查核人員詢證函所要求之資訊或其是否同意詢證函所記載之資訊。」第6條規定：「採用外部函證程序時，查核人員應：1.決定須確認或要求之資訊。2.選定適當之受函證者。3.設計詢證函內容，包括確定詢證函可寄達受函證者及回函可直接寄達查核人員。4.寄發詢證函予受函證者，並於必要時予以追蹤。」第15條規定：「查核人員應評估外部函證程序之結果是否提供攸關且可靠之查核證據，或是否尚須取得進一步之查核證據。」第20條規定：「積極式詢證函要求受函證者在所有情況下均須回覆查核人員……。積極式詢證函之回函通常提供可靠之查核證據，惟仍存在受函證者未驗證資訊是否正確即回覆之風險。為降低此風險，查核人員可能採用未於詢證函敘明金額（或其他資訊）而要求受函證者直接填寫之積極式詢證函。惟採用此空白式詢證函可能因受函證者須執行額外工作，而造成較低之回函率。」

本件上訴人辦理系爭財報之查核工作，既將「現金及銀行存款之存在性」列為「關鍵查核事項」，即表示經上訴人之專業判斷後，評估此領域存有較高之重大不實表達的風險，而為查核系爭財報之最為重要之事項，則上訴人自應採取能夠取得更具說服力之查核證據的方式為之，以提高查核證據的可靠性。因此，上訴人既採外部函證之方式，以獲取六安公司於徽商銀行帳戶內存款金額(包括定期存

款及活期存款)之資訊，則採取具有較高可靠性之空白式函證(即由受函證者就函證所要求之資訊自行填寫)為之，應較其於本件實際所採用之非空白式函證(即已由查核人員於詢證函敘明金額或其他資訊，受函證者僅須驗證金額或其他資訊是否正確)之可靠性為高，方與該項資訊之重要性相當，而非只要執行查簽規則所認可之函證方式(非空白式函證)即可。又本件詢證函之「銀行確認」欄內除要求應由銀行蓋章外，並應載明「經辦人」、「複核人」(包括職務)，蓋此不僅有助於核實詢證函所要求之相關資訊係由適當職務之人員所提供外，且由經手提供資訊之人員具名以示負責，亦可以提高查核證據之可靠性，然本件詢證函就此部分付之闕如，上訴人自應執行進一步查核程序，以降低重大不實表達風險。另為查核康友公司108年度財報所寄發之詢證函，已明確登載徽商銀行之收件人為「陳○龍」，此與徽商銀行回覆詢證函之寄件人登載為「陳○」不同，其原因為何，上訴人本應秉持專業懷疑之態度，進一步予以核實，俾降低查核風險。綜合上情，本件尚難認上訴人撰擬(出具)查核報告係基於足夠與適切之證據而與查簽規則第6條規定相合。原判決因而論明：六安公司107年底、108年底於徽商銀行之存款約各占康友公司合併總資產47%、52%，比率甚高，而上訴人於執行查核過程中知悉上情，且合理預期該事項將影響系爭財報使用者所作之經濟決策，上訴人於查核過程中竟採非空白式函證，且僅蓋有徽商銀行公章，參以108年度財報詢證函之徽商銀行收件人與寄件人不同，難認上訴人已取得查簽規則第6條所規定「足夠與適切」之證據，作為撰擬查核報告之依據等語，並就上訴人主張其除詢證函外，尚有取得徽商銀行對帳單，並盤點定存單等節，何以不足採取，分別予以論駁甚明，經核並無違誤。上訴意旨猶執陳詞，並持非屬本件原處分裁處範圍之過往其他年度或就其他銀行所執行之函證模式，主張原判決錯認上訴人不得使用非

01 空白式函證，且函證之寄件人與收件人均是受查者徽商銀
02 行，非僅僅是聯絡人之陳○龍或陳○，並無原判決所稱寄
03 件人與收件人不一之情事。又原判決對上訴人查核團隊除
04 函證外尚主動取得其他查核證據，亦未調查或闡明，實有
05 適用法規顯有錯誤與適用不當、應調查證據卻漏未調查、
06 認定事實不憑證據、判決不備理由等違背法令等語，均無
07 可採。另證交法第37條第3項所定辦理簽證「發生錯誤或
08 疏漏」，係指會計師辦理財務報告之查核簽證時未依法令
09 規定或查簽規則辦理而言，並不以公司之財務報告有虛偽
10 不實為裁處要件，已如前述，則上訴人指摘原判決未調查
11 六安公司存款是否不實等語，亦無足採。

12 (三)關於上訴人未就所發現六安公司多項機器設備經抵押登記之
13 情，執行必要查核程序部分：

14 1.查簽規則第20條第1項第9款第3目規定：「會計師查核簽
15 證財務報表，應先就財務報表所列各科目餘額與總分類帳
16 逐筆核對，總分類帳並應與明細帳或明細表總額核對相符
17 後，再依下列程序查核：……。九、不動產、廠房及設
18 備、使用權資產、投資性不動產、無形資產及生物資產：
19 ……。(三)查明不動產、廠房及設備、投資性不動產有無提
20 供擔保質押、或受有限制等情事，有則已否列註。」

21 2.經查，事務所查核人員於執行康友公司108年第3季合併財
22 務報告核閱工作期間，該事務所組長楊○喻於108年11月5
23 日查詢大陸地區「國家企業信用信息公示系統」（下稱系
24 爭公示系統）之公示報告時，發現六安公司有設定動產抵
25 押登記，擔保債權數額為人民幣2億3,722萬元(換算約為1
26 0.04億元，占康友公司108年第3季淨值12.9%、機器設備
27 淨額之76.41%)，登記機關為安徽省六安市市場監督管理
28 局六安經濟技術開發區（下稱六安開發區）分局，旋由該
29 事務所副理李○婷轉告經理吳○鈞並陳報上訴人。經要求
30 康友公司查明後，康友公司時任內部稽核主管王○雖於10
31 8年11月13日回傳「2019年11月13日六安經濟技術開發區

01 管理委員會（六開管〔2019〕147號）關於貴司撤銷抵押
02 信息申請回函」（下稱108年11月13日文件），其上載明
03 六安公司申請撤銷錯誤抵押信息，同意撤銷，現已向安徽省
04 市場監督管理局予以轉報說明等語。然事務所於108年1
05 2月12日再度查詢發現該訊息尚未撤銷而詢問王○，王○
06 回覆已向安徽省工商局報送資料尚需審批等語。楊○喻於
07 109年3月10日再度查詢發現動產抵押猶未撤銷而向王○詢
08 問，王○則回覆已在跑用印流程等語，隨即於109年3月17
09 日回傳「2020年3月16日六安經濟技術開發區管理委員會
10 文件（六開管〔2020〕33號關於貴司撤銷抵押信息申請之
11 說明」（下稱109年3月16日文件）載明經六安經濟技術開
12 發區管理委員會（下稱六安開發區管委會）研究核實後同
13 意撤銷，並待疫情解除後由省局專項工作會議核准後方可
14 撤銷等語，以及於同月19日回傳「2020年3月17日贛州銀
15 行股份有限公司廈門分行聲明書」（下稱109年3月17日聲
16 明書）載明贛州銀行與六安公司間並無業務往來，無抵押
17 或擔保事項等語，然上訴人未直接向贛州銀行進行查證等
18 情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。

- 19 3.承上，上訴人於執行康友公司108年第3季合併財務報告核
20 閱工作時，既已從系爭公示系統查悉六安公司有設定動產
21 抵押登記，且擔保債權數額占康友公司108年第3季淨值1
22 2.9%、機器設備淨額之76.41%，應屬攸關康友公司財務
23 之重大事項，上訴人自應予以查明，並於撰擬(出具)康友
24 公司108年度財報之查核報告予以揭露。上訴人雖取得王
25 ○所提供之六安開發區管委會108年11月13日文件、109年
26 3月16日文件及贛州銀行109年3月17日聲明書，然上開文
27 件均係由受查者即康友公司人員(即王○)所提供，而非上
28 訴人直接自外部獨立來源即六安開發區管委會、贛州銀行
29 取得，其查核證據之可靠性較低；尤以上開108年11月13
30 日文件既已表明同意撤銷，竟延宕至109年3月16日之時，
31 仍未辦理完竣，其詳情為何，亦應進一步執行查核程序

(例如逕向六安開發區管委會或「安徽省市場監督管理局」查詢。至若遭各該機關拒絕提供資訊，則係是否再行修改或增加查核程序之問題)，且動產抵押登記機關為六安開發區分局，而前揭六安開發區管委會108年11月13日文件所載之受理轉報機關為「安徽省市場監督管理局」，而非安徽省「六安市」市場監督管理局，其間各機關業務監督關係為何，亦有未明。衡諸上開抵押登記於康友公司財務狀況之重要性，系爭公示系統所揭露之資訊復與受查者所提供前開文件(尤其是贛州銀行109年3月17日聲明書)的內容，就是否有動產抵押一事存有落差，上訴人自應就上情為進一步查證。原判決因而論明：上訴人至遲自108年第3季合併財務報告核閱工作期間已知「設定動產抵押」乙事及對康友公司108年度財報內容影響重大，且系爭公示系統顯示設定動產抵押登記機關為六安開發區分局，而六安開發區管委會108年11月13日文件、109年3月16日文件所示設定動產抵押主管機關為六安開發區管委會或「安徽省市場監督管理局」，已然不同。又上開文件均為由受查者即康友公司提供，上訴人未進一步依審計準則公報第53號第10條、第41條執行必要查核程序(諸如直接向外部獨立來源即贛州銀行或六安開發區管委會、「安徽省市場監督管理局」進行查證等)，而仍對康友公司所編製未予揭露該動產抵押及擔保債務金額訊息之108年度財報出具無保留意見之查核報告。原處分認定上訴人未就所發現六安公司「設定動產抵押」執行必要查核程序，違反查簽規則第20條第1項第9款第3目規定，並非無據等語，並就上訴人主張其已詢問康友公司黃○烈、章○鑒、蔡○梅、王○等人，其等均表示並無設定動產抵押，並已檢視康友公司或六安公司之董事會議事錄、用印紀錄及內部稽核程序等文件，確認均無記載設定動產抵押等節，何以不足採取，敘明其得心證之理由，核無違反論理法則、經驗法則或理由不備、理由矛盾之情事。上訴意旨未察六安公

01 司是否確有設定動產抵押、上訴人應否執行必要之查核程
02 序，與系爭公示系統所公示資訊之效力，均屬二事(亦即
03 該公示資訊即使僅供參考，系爭公示系統既已揭露六安公
04 司有設定動產抵押登記之訊息，上訴人仍應就此情執行必
05 要之查核程序)，且其所採信之資料(財務資料、董事會或
06 股東會決議、用印紀錄等)，既均為受查者所提供，上訴
07 人自應秉持其專業懷疑之態度，進一步予以查核，以取得
08 更具可靠性之查核證據，卻仍執其主觀見解，主張系爭公
09 示系統所示資訊僅供參考，與我國公示登記效力規範不
10 同，且大陸地區動產抵押應以書面合同為要式，並需取得
11 董事會或股東會決議通過，與我國法規亦有不同，上訴人
12 業已完成必要之查核程序(包括於查核底稿中檢附前揭108
13 年11月13日文件、109年3月16日文件及贛州銀行109年3月
14 17日聲明書)，合理憑斷康友公司聲明系爭公示系統所示
15 動產抵押登記係屬誤植等等係屬允當。原判決僅以上開抵
16 押登記，逕認六安公司有機器設備動產抵押之事實，並無
17 視上訴人僅為會計師，無權要求大陸地區機關直接函覆，
18 而指責上訴人未執行必要查核程序，課予上訴人無法預見
19 之義務，實有認定事實不憑證據、應調查證據卻漏未調
20 查、判決不適用法規及不備理由之違法等語，均無足取。

21 (四)關於上訴人未就期後事項採取適當行動部分：

- 22 1.按所謂期後事項，係指財務報導期間結束日(即財務報表
23 所涵蓋最近期間之結束日)後至查核報告日(即查核人員
24 於查核報告中載明之日期)間發生之事項及查核人員於查
25 核報告日後始獲悉之事實。查核人員於財務報表發布後，
26 並無對該等財務報表執行任何查核程序之義務。惟查核人
27 員於財務報表發布後始獲悉某事實，而該事實若於查核報
28 告日即獲悉，可能導致會計師修改查核報告時，查核人員
29 應就該事項與管理階層(如適當時，亦包括治理單位)討
30 論，決定財務報表是否須作修改。若須修改，則向管理階
31 層查詢其欲於財務報表中如何處理該事項。若管理階層修

01 改財務報表，查核人員應對該修改事項執行必要之查核程
02 序；若查核人員認為財務報表應修改，而管理階層未修改
03 且未採取必要之步驟以確保所有接獲原發布財務報表及查
04 核報告者已被及時告知財務報表須修改之事實時，查核人
05 員應告知管理階層及治理單位其將採取行動以避免財務報
06 表使用者信賴原查核報告。若管理階層及治理單位已被告
07 知而仍未採取必要之步驟，查核人員應採取適當行動，以
08 避免財務報表使用者信賴原查核報告(審計準則公報第55
09 號「期後事項」第4條第1、3、5款、第13條、第14條第1
10 款、第16條)。又查核報告乃會計師依照查簽規則及審計
11 準則擬定查核計畫及執行查核程序，對財務報表整體是否
12 存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達，取得足夠及適切
13 之查核證據而本於合理確信所出具(審計準則公報第57號
14 「財務報表查核報告」第7條規定參照)。故會計師於查核
15 報告日後始獲悉之事實，而該事實若係於查核報告日即知
16 悉，可能導致其修改查核報告時，該事實即屬造成財務報
17 表重大不實表達之事項。為避免財務報告使用者信賴原查
18 核報告而影響經濟決策，會計師應即遵循前揭審計準則公
19 報第55號相關規定辦理。

- 20 2.經查：(1)上訴人就康友公司108年度財報出具查核報告日
21 (109年3月30日)後，該事務所查核人員執行康友公司10
22 9年第2季財務報告核閱工作期間，於109年7月24日接獲不
23 明者來電要求與康友公司之簽證會計師通話，並表示黃○
24 烈負責之廈門「奔馬協力集團」旗下公司已欠薪數月，欲
25 探詢康友公司董事長黃○烈及王命亮之下落等語，隨即由
26 吳○鈞向上訴人報告此事，楊○喻則於當日查詢系爭公示
27 系統，仍顯示「設定動產抵押」信息。上開來電者於109
28 年7月27日再次來電與吳○鈞通話表示廈門「奔馬協力集
29 團」之公司有銀行借款訴訟之問題等語，吳○鈞旋於109
30 年7月28日致電六安公司所提供徽商銀行函證窗口「陳
31 ○」詢問109年度第2季函證狀況及定存質抵押情形，「陳

○」於電話中表示該季函證已確認並寄回臺灣，惟不清楚定存有無質抵押情形等語。吳○鈞乃致電徽商銀行詢問，徽商銀行總機表示並無員工「陳○」，且無收到來自臺灣的函證，而「陳○龍」是該行信貸部門主管，專責處理銀行函證之部門主管是張○瑩等語。吳○鈞隨即指示查核人員重新寄發函證至徽商銀行（收件人：張○瑩），楊○喻則於109年7月29日致電贛州銀行，獲對方行員回覆康友公司確有動產抵押情事。上訴人施景彬經由吳○鈞告知此事後，於當日聯繫黃○烈，然黃○烈仍否認六安公司「設定動產抵押」一事，上訴人施景彬隨後與上訴人江明南討論。上訴人施景彬於翌（30）日上午再度聯繫黃○烈要求說明，但黃○烈仍予否認，並稱可找贛州銀行行長協助澄清等語。嗣楊○喻於109年7月31日致電徽商銀行，對方行員「施○星」表示已收到函證，惟六安公司在徽商銀行沒有定期存款，非函證上手寫填載之人民幣8億元，且末3碼776號帳戶活期存款於109年6月30日之餘額並非函證上所手寫填載之人民幣5億8,672萬1,151.20元，實際僅有人民幣2萬4,031.78元，109年3月31日餘額為人民幣1萬7,900.75元，另外並沒有337322帳戶等語，「施○星」並於當日回傳其上有手寫註記「（活期）實際金額：¥24031.78」及「定期存款無」等內容之函證翻拍照片予事務所。另上訴人與黃○烈、章○鑒、王命亮於109年7月31日之微信通話會議中，黃○烈等人仍否認六安公司有「設定動產抵押」一事，因已無信任基礎，雙方已產生終止委任之合意，章○鑒遂表示將委任其他會計師查核簽證，上訴人施景彬亦請康友公司另覓繼任之會計師。於會議結束後，吳○鈞將向徽商銀行查證存款餘額不符之事告知上訴人江明南，上訴人江明南乃指示吳○鈞等人立即停止執行查核工作。(2)嗣事務所於109年8月5日接獲甄明法律事務所寄發之檢舉函（寄發對象尚包括被上訴人、證交所等），內容略以：六安公司之機器設備於108年9月12日遭黃○烈設定

01 抵押予贛州銀行，且公司人員從1,200人減到300人，顯無
02 法維持營收等語，並附上檢舉人向六安開發區分局取得之
03 「授信額度協議」、「最高限額抵押合同」等資料。上訴
04 人乃與該事務所所長及律師討論後，擬定康友公司終止委
05 任函。證交所因接獲上開檢舉，於109年8月6日要求上訴
06 人說明，上訴人遂於同日前往證交所針對檢舉函所稱設定
07 擔保之內容進行口頭說明，惟未將已向贛州銀行及徽商銀
08 行查證確認六安公司「設定動產抵押」、「銀行存款不
09 實」之事告知證交所，證交所乃要求上訴人於發出終止委
10 任前，先對動產是否質押存有疑慮一節以書面說明。上訴
11 人江明南旋於同日將說明函及終止委任函一併寄予證交
12 所，其說明函內容表示管理階層僅口頭否認，未能進一步
13 提供其他證據，故會計師對動產是否質押予銀行存有重大
14 疑慮等語。嗣康友公司於同日20時47分、22時35分、23時
15 44分，分別發布六安公司並無設定動產抵押、變更簽證會
16 計師即上訴人（原因為管理階層無法提供會計師評估財務
17 報表相關交易及事件之攸關所有資訊，致會計師已難以繼
18 續進行審計委任書之工作）、證交所自109年8月10日起將
19 康友公司上市有價證券變更交易方法（因康友公司召開之
20 重大訊息說明記者會，未能具體說明）等重大訊息；復因
21 未依期限公告申報109年第2季合併財務報告，遭證交所於
22 109年8月14日公告康友公司股票自109年8月18日起停止買
23 賣。嗣上訴人於109年8月20日函覆證交所之書面說明，始
24 首次提及該事務所查核人員曾於109年7月間致電贛州銀行
25 查證六安公司是否「設定動產抵押」，獲該行人員肯定回
26 覆一情，另於109年8月22日將所記錄事項整理之「函證備
27 忘錄」寄交證交所，證交所人員始知六安公司於徽商銀行
28 「銀行存款不實」之事等情，為原審依法確定之事實，核
29 與卷內證據並無不符（惟原判決第22頁關於「訴願卷一第3
30 29頁至第333頁」之記載部分，應係「訴願卷二第329頁至
31 第333頁」之誤）。

01 3.按審計準則公報第53號所規定取得查核證據之查核程序，
02 包括「檢查」、「觀察」、「外部函證」、「驗算」、
03 「重新執行」、「分析性程序」及「查詢」等。其中所謂
04 「查詢」，係指向受查者內部或外部具有相關知識之人
05 士，詢求有關財務及非財務之資訊。於查核過程中，查詢
06 經常被廣泛採用，以作為其他查核程序之輔助。查詢之方
07 式可能為書面或口頭查詢。對查詢之回應加以評估係查詢
08 過程中不可或缺之一部分(同號公報第32條規定參照)。本
09 件依前開原審所認定之事實可知，事務所查核人員於109
10 年7月間接獲不明來電指稱黃○烈有欠薪或債務問題後，
11 即透過電話洽詢之方式，向徽商銀行查證，獲得銀行人員
12 證實六安公司存款金額不實之情事。該事務所查核人員既
13 係主動、直接電洽該銀行查詢，徽商銀行行員復係依事務
14 所寄送該行之函證答覆相關存款金額之詢問，並回傳其上
15 註記相關資訊之函證翻拍照片予事務所，堪認上開資訊係
16 由該銀行查證後所提供之可能性極高，此核屬依查詢方式
17 所取自受查者外部獨立來源之查核證據，自具有高度的可
18 靠性。又上開電話洽詢雖係在事務所執行康友公司109年
19 第2季財務報告核閱工作期間所為，且前揭徽商銀行行員
20 所陳述之存款金額(109年3月31日、同年6月30日之餘
21 額)，並非康友公司108年年底之存款金額。然上開存款餘
22 額與經上訴人查核簽證之康友公司108年底於徽商銀行之
23 存款餘額落差甚鉅；徽商銀行行員(總機)並指稱該行並無
24 員工「陳○」等語，則事務所前所收受記載「徽商銀行陳
25 ○」為寄件人之108年度財報詢證函之回覆，是否確為徽
26 商銀行所填載？其真實性自非無疑；加以上訴人執行108
27 年度財報查核工作時，亦將「現金及銀行存款之存在性」
28 列為「關鍵查核事項」，上開經查詢後獲致之事實，相較
29 於前述可靠性不足之函證結果，顯示康友公司108年度財
30 報已存有重大不實表達之高度可能性，而該事實若係於查
31 核報告日即知悉，可能導致會計師修改查核報告，則上訴

01 人自應本於專業上的注意義務，啟動審計準則公報第55號
02 「期後事項」之程序。詎上訴人僅多次就設定動產抵押一
03 事(未涉存款之真實性)詢問黃○烈等人(均遭黃○烈等人
04 否認)，且其於109年8月6日與康友公司終止委任關係，
05 亦不足以確保所有接獲原發布康友公司108年度財報及查
06 核報告者被及時告知上開財務報告須修改之事實，而與同
07 號公報第16條規定自有未合。原判決因認原處分以上訴人
08 未就期後事項採取適當行動，已違反審計準則公報第55號
09 第16條規定，於法有據等語，其判決結論並無違誤。至於
10 原判決關於上訴人於109年7月31日確知六安公司有「設定
11 動產抵押」且金額甚鉅，此牽涉應修改康友公司108年度
12 財報，應立即採取「適當行動」，以避免上開財務報告使
13 用者信賴原查核報告等相關論述，因此部分並非原處分認
14 定上訴人「未就期後事項採行適當行動」之事實認定範
15 圍，核屬贅論，惟尚不影響判決結論。上訴意旨主張康友
16 公司於109年8月6日發布之重大訊息表示六安公司沒有機
17 器設備設定抵押之資訊，益證上訴人於109年7月底經由電
18 話、微信所獲悉之資訊，與客戶之主張並無不符。上訴人
19 依審計準則公報第55號第13條第1款「與管理階層討論」
20 後，管理階層既仍認財報無須修改，上訴人亦無任何證據
21 足可作成「財務報告是否須修改」之決定，當然不發生啟
22 動同號公報第16條「採取適當行動」之問題，故本件並無
23 審計準則公報第55號第16條規定之適用等語，無非係其主
24 觀之見解及就原審認定事實之職權行使事項為爭議，均無
25 可採。另原判決就審計準則公報第55號第16條所定「採取
26 適當行動」之解釋，引用美國審計準則公報編號AS2905
27 「期後事項」第8條規定一節，不論當否，均無礙於上訴
28 人並未採取適當行動之認定。上訴意旨就原判決此部分之
29 論述，指摘原審課予上訴人必須遵循美國審計準則公報此
30 一無法預見之義務等語，亦無從為其有利之認定。至上訴
31 人因涉犯證交法第174條第2項第2款之會計師對於不實財

01 務報告未予敘明罪嫌，經臺灣高等法院113年度金上重訴
02 字第32號刑事判決判處罪刑後，固為最高法院114年度台
03 上字第5993號刑事判決撤銷發回，惟該案之犯罪嫌疑事實
04 範圍及適用之法條，均與本件有所差異，上訴人據前開最
05 高法院之刑事判決而為有利於己之主張，尚不影響本院之
06 認定，併此敘明。

07 (五)行政訴訟法第6條第1項規定：「確認行政處分無效及確認公
08 法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決
09 之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行而無回復原狀
10 可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦
11 同。」第196條第2項規定：「撤銷訴訟進行中，原處分已執
12 行而無回復原狀可能或已消滅者，於原告有即受確認判決之
13 法律上利益時，行政法院得依聲請，確認該行政處分為違
14 法。」行政訴訟法為彌補撤銷訴訟或課予義務訴訟等既有訴
15 訟類型，可能發生之權利保護漏洞，遂明定對於「已執行而
16 無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分」，得提起
17 「確認處分為違法之訴訟」。又對於行政處分提起撤銷訴訟
18 之目的，在於解消行政處分的規制效力，故行政處分之規制
19 效力仍然存在，始有提起撤銷訴訟之實益。若行政處分已了
20 結（亦即行政處分已執行且無回復原狀之可能，或行政處分
21 之規制效力已因法律上或事實上之原因而消滅），應認原告
22 欠缺提起撤銷訴訟之實益。本件上訴人於原審提起撤銷訴
23 訟，請求撤銷原處分及訴願決定；於訴訟進行中，因原處分
24 所處上訴人停止2年辦理證交法所定簽證業務之期間（至111
25 年9月30日止）業已屆滿，上訴人乃追加備位聲明請求確認原
26 處分違法。然查，上訴人受原處分所命停止2年辦理證交法
27 所定簽證業務之期間既已屆滿，原處分自己執行完畢；且原
28 處分之規制內容並不包括公告上訴人姓名或處分內容，證交
29 法亦無主管機關依該法第37條第3項第2款規定裁處後應予公
30 告受處分人或處分內容之明文，自無從因被上訴人循例於網
31 路上公告（此為被上訴人於原審言詞辯論時之陳述，原審卷

01 (四第7頁)，即認原處分之規制效力仍然存在。是本件並無
02 提起撤銷訴訟之實益，上訴人之先位聲明，顯無權利保護之
03 必要。原審未以此理由，而以實體理由駁回上訴人之訴，其
04 理由雖與本院不同，惟結論並無二致，仍應予以維持。至原
05 處分既無違法，則原審據此駁回上訴人之備位聲明（確認原
06 處分違法），於法自無不合。

07 (六)綜上所述，上訴人之先位請求為無權利保護必要，原審予以
08 實體審究而駁回其訴，所持理由雖有不當，惟結果並無二
09 致，仍應認上訴為無理由；而原判決以上訴人備位請求確認
10 原處分違法為無理由，而駁回上訴人此部分之訴，核無違
11 誤。上訴意旨仍執前詞及其他與判決結果無涉之理由指摘原
12 判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

13 四、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第2
14 項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項
15 前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 115 年 8 月 7 日

17 最高行政法院第二庭

18 審判長法官 陳 國 成

19 法官 高 愈 杰

20 法官 林 秀 圓

21 法官 楊 坤 樵

22 法官 李 明 益

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 115 年 8 月 7 日

25 書記官 林 郁 芳