

調查報告

壹、案由：據審計部 100 年度中央政府總決算審核報告，教育部對私立大專校院之財務監督，每年委請會計師查核比率未及 2 成，且各校自聘會計師查核項目並未包含學校內部控制(含內部稽核)制度是否有效，以及該部委請會計師查核之項目，其簽證品質有欠周妥乙案。

貳、調查意見：

教育部對私立大專校院之財務監督，每年委請會計師查核私立大專校院之比率未及 2 成，且各校自聘會計師之查核項目並未包含學校之內部控制(含內部稽核)制度，亦與該部委請會計師檢核之項目不同，其簽證品質有欠周妥，爰立案調查。經函請審計部提供相關查核資料，並請教育部就相關疑義說明到院，及約詢該部次長暨相關業務主管人員後，業已調查竣事，茲臚列調查意見如下：

一、聘任會計師人士的身份影響其聘會計師表達意見的品質，為避免會計師之查核品質因選任會計師私立大專校院之態度而受不利影響，教育部應研謀改善會計師查核品質之方式，提昇預警機制之有效性。

(一)依 86 年 6 月 18 日修訂之私立學校法第 67 條第 2 項¹規定：「主管教育行政機關為監督私立學校財務情況，得派員或委請會計師檢查其帳目。」及教育經費編列與管理法第 15 條第 1 項規定：「各級主管教育行政機關對公、私立學校及其他教育機構應

¹ 本項規定於 63 年 11 月 16 日私立學校法公布時，條號為 64 條，內容為：「主管教育行政機關為瞭解私立學校財務情況，得派員或請會計師檢查其帳目。」；後於 97 年 1 月 16 日第三次修正，條號修正為第 53 條，內容亦修正為：「法人或學校主管機關為監督學校法人及所設私立學校之財務，得隨時派員或委請會計師檢查其財務報表、財務報表查核簽證報告、內部控制及其他事項。」

依法進行財務監督。」查教育部於 90 學年度至 92 學年度負擔全額經費，鑑於當時多所私立學校發生財務弊端，統一指派私立大專校院財務報表之查核簽證會計師，以提昇會計師之查核品質。嗣教育部於 94 年 1 月 12 日召開「研商公私立大專院校之資金結餘與負債管理會議²」（下稱研商會議），決議自 93 學年度起，參照行政院金融監督管理委員會管理上市上櫃公開發行公司之作業方式，將私立學校年度查核簽證改由學校自行延聘會計師辦理，所需查核經費則由各校自行負擔。對於該項措施之變動，該部另研提「加強該部對各校之財務抽查，該部主管目前有 105 所私立大專院校，予以擴大抽查範圍，每年抽查 30%（按目前每年僅抽查 10 校），原則每校至少在 4 年內辦理一次財務抽核」、「另視實際需要，並依據財務抽核及年度財務簽證結果，由該部相關司處及會計處選定學校進行專案查核」等相關配套措施。

依據教育部 101 年 3 月 20 日約詢會議資料，該部於 93 學年度至 101 學年度聘會計師查核（含抽查及專案查核）之情形，如表二，除 95 學年度抽查 30 所私立大專校院，抽查比率達 27.78% 外，其他年度之抽查比率均未達前揭研商會議所訂之目標（30%）；94、96、97 學年度之抽查總校數更僅 4 至 5 所，抽查比率甚未達 5%；98 學年度至 101 學年度雖抽查校數略增至 20 所，惟抽查比率仍僅近 20%，均低於設定之 30%。據教育部約詢後書面補充資料表示，94 年為配合研商會議決議，爰重新研議採購招標方式，95 年落實執行該決議，完成

² 94 年 1 月 12 日會議之紀錄於 1 月 17 日由會計處簽請首長核示，並蓋有 1 月 20 日部長室公文簽收章。

30 校之財務抽核。經抽查 30 校後，確已提升各校對於內部控制及財務健全之重視，爰情勢已有所變遷，而 96 及 97 年適逢私立學校法大幅修正期間，該部此一時期著重於是項法令研修及宣導，並考量學校受該部監督項目眾多，如邁向頂尖大學考評、教學卓越考評、校務及系所評鑑等，均與學校內部控制及財務狀況相關，爰該期間就風險評估高之重點學校，以往曾發生重大財務缺失、高負債額度、招生率低等，採行抽核共計 11 校。自 98 年起，考量私立學校法實施滿 1 年，為瞭解其執行狀況，該部重新訂定查核目標，期以 5 年為循環，對不特定學校進行抽核，故每年查核校數維持在 20 校左右，並已於 101 年完成查核一輪之目標，另對特定學校仍實施專案查核。

依前段所述，現行教育部辦理各私立大專校院之抽查頻率約 5 至 6 年為一循環，故學校需 5 至 6 年才可能面臨部聘會計師之查核，易使剛完成受查學校產生懈怠，另恐將造成查核機制之漏洞。此外，教育部委託之會計師，係依照中華民國審計準則公報第 34 號「財務資訊協議程序之執行」進行事先已協議之程序，查核範圍以與教育部事先約定財務及相關事項為主，報告以所執行之程序及查核發現之形式呈現，而非依照一般公認審計準則查核，作成「受查者財務報表是否允當表達之結論」。

(二)私立大專校院之年度財務報表，依私立學校法第 53 條第 1 項規定，應自行委託會計師查核簽證，而教育部為規範前揭查核簽證作業，訂有「會計師查核簽證專科以上私立學校財務報表應行注意事項」（下稱應行注意事項），規定查核簽證費用由私立學校自行負擔、會計師查核時應注意學校是否依相關

法令或規範辦理，且應於查核報告書中編附「會計師查核附表」，會計師完成查核工作後，由各私立學校併同決算報告資料檢附查核報告3份及管理建議信1份備文函送教育部。

實務上，私立大專校院選任會計師時，除考量其支付公費之高低外，亦考量查核深入之程度與「品質」，惟受查學校所期待查核「品質」之方向恐恰與監督者之期待相反。現行私立大專校院每年度財務報表之查核及內部控制之評估，係由各校自行遴聘會計師辦理，並非由教育部（監督者）指定，教育部可否有效、及時掌握該等會計師之查核品質爰有疑慮。

仁德醫護管理專科學校於101年接受部聘會計師進行財務抽核，又自行聘任會計師查核財務報表，二會計師所出具之報告即為一例，詳表四。

教育部聘任之會計師執行協議程序，查核範圍係該校99及100學年度之財務狀況是否有異常，及是否違反相關規定，該校自聘會計師則須依據會計師查核附表所列各項執行抽查。部聘會計師所出具之協議程序報告指出之缺失如下，但該校自聘會計師不但一項缺失也未列報，會計師查核附表卻表示若干項目之查核結果，均為無缺失，請參見表四-1，並於其出具之「內部控制之評估及說明」中明述「本會計師於本次檢查及評估過程中，尚無發現重大內控缺失」。

- 1、99學年度，該校委託桃園縣托育學會、桃園縣私立溫德爾托兒所及中華民國經營資源管理暨交流協會等，該等校外機關團體辦理幼保科及生關科相關推廣教育之設計、規劃、招生、行政等相關事宜，與規定不符；100學年度，則由桃園縣托

育學會等協辦單位，代為收取學員學分費，再由推廣中心主任帶回，並繳交予該校出納，並由該校出納開立一張繳款人為單位或是班別名稱(例如：「推廣調理保健技術科」)之收據，並未逐張分別開立予繳費之學生，且推廣教育中心亦未留存學員繳費證明單據等原始資料，又與相關規定不符。

- 2、該校董事會業務費及公關費之報支作業，與規定不盡相符，且董事會支出及行政管理支出項下之業務費及公關費，出現購買珠寶(於太平洋 SOGO 百貨)、女鞋(於新光三越、遠東百貨)、服飾(於遠東百貨)、化妝品(於新光三越)、手錶(於太平洋 SOGO 百貨)等項目；部分餐飲費(於六福開發)雖名為行政公務用餐飲費，報支金額高達數千元，但消費者，卻僅 1 人而已，難以確定非屬私人支出。
- 3、該校購買百貨公司禮券(傳票編號 0991126004)，取得之憑證竟為經手人出具之支出證明單，而非百貨公司開立之統一發票，此外，無法證明該等禮券之用途係與該校之業務有關；而且用以報支上述業務費及公關費之百貨公司，均發行禮券。
- 4、該校公務車(牌照號碼 9198-NA)係由秘書室專用，非由總務處調度，而由秘書室專用一事，學校總務處不僅沒有上簽呈申請核准，取得調派上開車輛之權利，亦未留存調派上開車輛之紀錄。
- 5、該校一天(100 年 5 月 13 日)以三張連號傳票(編號 1000513015 至 1000513017)報支贈送外(貴)賓紀念品禮品三批，金額合計達 53 萬元，所取得之憑證卻僅為賣方(三元企業社)開立之收據，惟得開立收據而不開立統一發票之營業人規模須小，

平均每月銷售額不得超過 20 萬元。

此外，該校 95 至 100 學年度各財務報表（包含平衡表、收支餘絀表、現金流量表、現金收支概況表），經辦會計與主辦會計人員均係由同一人簽章；且該校 96 學年度財務報表中，僅收支餘絀表經董事長、校長、主辦會計、經辦會計等 4 人核章，與過去相同，而平衡表、收支餘絀表及現金流量表處卻是負責人、經理人、主辦會計等 3 人核章，同一年度財務報表之編製者不同，卻未見該校自聘會計師於查核報告書內提醒閱讀者注意。

(三) 90 至 92 學年度間，各私立大專校院之財務報表查核簽證作業係由教育部指派之會計師辦理，其後則由各校自行聘任會計師。簽證會計師於 90 至 92 年 3 個學年度出具無保留意見之比率，遠遠低於其後年度：90 至 92 年中（詳表五-1），因查核範圍極嚴重受限致會計師出具「無法表示意見」者，計 3 校次；簽證會計師出具「保留意見」者，計 30 校次，其中 19 校次是因查核範圍受限制，11 校次是因管理階層選擇之會計政策不當；簽證會計師出具「修正式無保留意見」者，計 183 校次，其中 36 校次是在強調某一重大事項、5 校次是對前期財務報表所表示之意見，與原來所表示者不同，其餘大多是前期財務報表由其他會計師查核³。對照 100 學年度私立大專校院自聘會計師出具之查核報告，111 校中，因查核範圍受限而使會計師出具保留意見者，僅 1 校；會計師出具「修正式無保留意見」者，計 7 校，其中 6 校係因強調某一重大事項，1 校係因對受查者繼續經營假設存有重大疑慮，其餘

³當時教育部大都在聘任會計師二年後即予更換，在此情況下該等訊息本身非負面。

會計師均對其簽證私立學校出具無保留意見（詳表五）。然無保留意見比例甚高之原因，究竟是各學校之財務報表能允當表達其財務狀況，或是查核品質下降，容有深入檢討空間。此外，依據應行注意事項第 11 點，學校自聘會計師除須提出查核報告外，尚須提出管理建議信，惟檢視部分學校管理建議信所提建議改進事項，發現意見有未切中要點、所提無具體實益之情形、或僅依例提出類似意見等情，以致管理建議信之效益實難彰顯。

（四）綜上，聘任會計師人士的身份影響其聘會計師表達意見的品質，為避免部分私立學校自行聘任之會計師查核品質不佳，或部分私立學校透過會計師的選任而影響查核品質，教育部應研提具體因應作為；面對未來學生人數減少，私立學校經營將更顯困難，教育部應本於監督者角色，積極研謀改善會計師簽證品質之方式，俾提昇預警機制之有效性。

二、現行各私立大專校院自行委請會計師查核簽證之報告雖於學校網站公告，然公告期間及內容並未統一，教育部允應訂立一制性規定以資遵循，且謹慎校對其主管之行政規則，另適時檢討；另教育部允應本於權責審慎檢討該部委託會計師查核私立大專校院成果之公告。

（一）教育部於 90 年 12 月 25 日依教育經費編列與管理法第 15 條第 5 項，訂定「公私立學校及其他教育機構公告財務報表作業原則」（下稱公告作業原則），公告作業原則第 5 點規定略以：「私立學校應於會計年度結束後 4 個月內，將會計師查核簽證之現金收支概況表、收支餘絀表、收入明細表、支出明細表、現金流量表、平衡表、依據該部規定報表格式，於學校網站公告」、第 9 點規定略以：「各

級主管教育行政機關應於機關網站，公告公、私立學校及其他教育機構公告財務報表之網址」、第 12 點規定：「私立學校應於會計年度結束後四個月內，將會計師查核報告、決算報告，於學校圖書館公開陳閱。」、第 13 點規定略以：「私立學校會計師查核報告、決算報告，於圖書館、閱覽室或其他場所公開陳閱時間，應連續陳閱達三年以上」。另按 89 年 12 月 13 日公布之教育經費編列與管理法第 15 條第 3 項明定：「各級主管教育行政機關得依法派員或委託會計師查核公、私立學校及其他教育機構財務報表及經費收支狀況，並公告其查核結果，其有違反前項規定或其他法令者，應依相關法令規定辦理，並公告周知」。

- (二)查教育部業於該部網站公告各私立大專校院財務報告公告網址，且各私立大專校院亦將會計師查核報告公布於學校網站，惟仍有下列缺失尚待改進：
- 1、教育部連結網址失效：教育部網站公告之各校財務報告公告網址（102 年 11 月 14 日修正版）除漏列「高鳳數位內容學院」外，部分學校之連結網址業已失效或連結舊年度資料。
 - 2、未完整公布查核報告：有關各私立大專校院之會計師查核報告應否以「全文掃描」方式公布於各該學校網站，教育部並未有明確規範，以致於各校公布之查核報告完整度不一。清查近年各私立大專校院公布之會計師查核報告發現：「內部控制之評估及說明」、「會計師查核附表」、「財務報表附註」等，並非每所學校均有公布；又，部分學校公布之會計師查核報告內容，未見該校董事長、校長、會計人員核章，另有部分學校公布之查核報告中甚至未見簽證會計師之簽章。

3、未規範公布年限：查核報告應連續公布之年限，教育部未有明確規範。清查近年各私立大專校院公布之會計師查核報告發現：公布之查核報告大多以最近3至5學年度為主，惟部分學校僅公布最近1至2學年度之會計師查核報告；又，部分學校雖於該校網頁提供相關資訊，但點選後檔案卻有毀損或無法連結之情況發生。

(三)另查教育部90年12月25日訂定發布之作業原則，全文42點自91年1月1日生效，惟該作業原則內容之文字發生誤植或缺漏者達10餘處，如第7點「發現失事項」、第9點「事實真象」、第14點「實習實費收入」等；又該部94年4月4日修正發布之應行注意事項，亦有文字誤植之情形，如第九點、(八)、1所列「一般公認會計準則」正確用詞應為「一般公認審計準則」。前開作業原則及應行注意事項均已沿用多年，卻未積極修正錯漏文字，實有欠周妥，教育部對其主管之行政規則，應謹慎校對並適時檢討，方為正辦。

(四)本院為瞭解教育部委託會計師查核私立大專校院財務狀況之辦理情形，於約詢會議前函請該部就前開查核結果是否公告乙節說明，該部回復內容略以：「依私立學校法規定，教育部得隨時派員或委請會計師檢查其財務報表、財務報表查核簽證報告、內部控制及其他事項，學校法人及所設私立學校應配合提供相關資料，不得規避、妨礙或拒絕；本部委請會計師進行之抽核或專案查核報告，係協助本部監督學校法人及所設私立學校校產、基金管理使用之目的，故現行並未公告」，嗣該部於本院約詢復又補充說明表示對於前開公告作業已進行檢討。然教育部依法委託會計師對私立大專校院進行查

核作業，而受委託之會計師需撰寫查核報告，並編製專案查核報告彙總表提供予該部；復依上開教育經費編列與管理法規定，主管教育行政機關應公告其查核結果。然教育經費編列與管理法係規定公告查核結果，而非查核報告，故該部未公告委請會計師進行之抽核或專案查核報告勉可接受。教育部應本於權責進行評估，如認為前揭查核結果實無公告之必要，應著手推動修法；倘認為仍應依現行法令規定公告查核結果，則應就其公告內容、公告形式等審慎檢討研議。

(五)綜上，現行各私立大專校院自行委請會計師查核簽證之報告雖於學校網站公告，然公告期間及內容並未統一，以致公告之資訊品質欠佳，教育部允應訂立一制性規定以資遵循；另教育部對其主管之行政規則，應謹慎校對並適時檢討；又教育部負有監督私立大專校院財務狀況之責，該部委託會計師進行檢查其財務報表、財務報表查核簽證報告、內部控制及其他事項，相關查核結果之公告允應本於權責審慎檢討研議。

三、各私立學校依規定應於 99 年 12 月 9 日前建立內部控制制度，惟依教育部規劃之時程緩慢，迄 104 年始達成成熟階段，並納入評鑑指標項目予以考核，允應積極督促私立大專校院及早落實。

(一)私立學校法於 97 年 1 月 16 日修正，為達有效營運、可靠財務報導及遵守法令等目標，以提高私立學校之公共性及自主性，並促進其健全發展，學校法人及所設學校應建立內部控制制度，俾據以執行，爰新增第 51 條第 1 項規定略以：「學校法人及所設私立學校應建立內部控制制度，對人事、財務、學校營運等實施自我監督；其實施辦法，由教育部

定之。本法修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校，應於前項辦法施行之日起1年內建立內部控制制度。」據此，教育部於98年12月9日訂定發布「學校財團法人及所設私立學校內部控制制度實施辦法」（下稱內控實施辦法）。依前開私立學校法第51條第2項，各學校法人及所設私立學校應於99年12月9日前建立內部控制制度；且依內控實施辦法第2條規定，內控制度應由學校法人及學校分別自行訂定，經學校法人董事會議通過後實施。

- (二)過去各私立學校僅以經費稽核委員會查核預算支出，本次內部控制制度實施範圍較廣泛且複雜，教育部自99年1月起編寫參考手冊範本供各校參考使用，並舉辦多場相關會議逐步輔導各校推動內部控制制度。除會計師之查核機制，該部為確保內部控制制度有效運作，規劃分三階段推動，包括100年至101年「學習階段」、102年至104年「訪視階段」、104年「成熟階段」等。經教育部102年3月普查各校101學年度執行成效，111所私立大專校院內部控制制度手冊多已完成訂定，僅有1所學校之內部控制制度手冊仍待董事會審議。教育部預計於102年至104年組成內控訪視小組，協助各校精進內部控制及稽核；104年之後列入校務評鑑及補助款訪視項目。然97年1月16日修正之私立學校法即已明訂學校法人及所設學校應建立內部控制制度，嗣該部至98年12月9日完成內控實施辦法之訂定發布，故私立學校建立內部控制制度之期限為99年12月9日；另據教育部規劃期程，內部控制制度迄104年始達成熟階段，並納入評鑑指標項目予以考核，時程似顯緩慢，教育部應積極督

促各私立大專校院儘速落實內部控制制度。。

(三)另由教育部近年實施專案查核之理由觀之，不少學校係肇因於內部控制不良；而私立大專校院自聘會計師之查核標的，除學校之財務報表外，會計師應就該校內部控制制度之實施進行調查與評估。內控實施辦法中訂有內部稽核制度確保內部控制制度有效實施，然除內部稽核外，透過有效之會計師查核，不僅可強化學校內部控制制度，亦可加強學校財務報導之可靠性，且管理建議信可使監督者及早發現受查學校是否出現財務、業務警訊，防範舞弊情事之發生。

(四)綜上，私立學校內部控制制度包括人事、財務、學校營運之作業程序、內部控制點及稽核作業規範，透過加強私立學校自我監督管理機制，保障學校營運效能之提昇、學校資產之安全、增加學校財務報導之可靠性、強化相關法令及政策之遵循，爰教育部應積極督促各私立大專校院落實內部控制制度，並配合有效之會計師查核機制，以強化私立學校內部控制制度。

參、處理辦法：

- 一、調查意見一至三，函請教育部確實檢討改進見復。
- 二、調查意見一、（二）函請教育部查復仁德醫護管理專科學校之改善情形。
- 三、檢附派查函及相關附件，送請教育及文化委員會處理。

調查委員：馬秀如

尹祚芊

中 華 民 國 103 年 1 月 日

