

繼續經營

壹、前 言

第 一 條 本審計準則係規範查核人員於查核財務報表時，對繼續經營之評估及其對查核報告之影響所負之責任。

繼續經營會計基礎

第 二 條 繼續經營會計基礎下，財務報表係基於企業為一繼續經營之個體且於可預見之未來將持續營運之假設編製。一般用途財務報表係採用繼續經營會計基礎編製，除非管理階層意圖清算或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案。

評估企業繼續經營能力之責任

第 三 條 依據適用之財務報導架構，管理階層應負責評估企業繼續經營之能力、繼續經營會計基礎之採用是否適當，以及相關事項之揭露（如適用時）。

第 四 條 管理階層對企業繼續經營能力之評估，涉及於特定時點對事件或情況之未來結果（此結果具先天不確定性）作出判斷。與該等判斷攸關之因素包括：

- 1.事件或情況之未來結果確定所需時間愈長，則與該結果有關之不確定性程度愈高。因此，適用之財務報導架構明確要求管理階層考量與特定期間

（例如，報導期間結束日後十二個月）有關之所有可得資訊。

- 2.企業之規模與複雜程度、其事業之性質及狀況，以及企業受外部因素影響之程度，均影響對於事件或情況結果之判斷。
- 3.對於未來之判斷係基於判斷時可得之資訊。縱使於當時所作之判斷係屬合理，期後事項所導致之最終結果可能與該判斷不一致。

查核人員之責任

第 五 條 查核人員之責任係取得足夠及適切之查核證據，俾對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表是否適當，以及受查者繼續經營之能力是否存在重大不確定性，作出結論。

第 六 條 因查核人員無法預測可能導致受查者不再具有繼續經營能力之事件或情況之未來結果，致其偵出與繼續經營有關之重大不實表達之能力受先天限制之潛在影響較大。因此，會計師於查核報告中未提及受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，並不能被視為對受查者繼續經營能力之保證。

貳、目 的

第 七 條 本審計準則之目的，係規範查核人員：

- 1.取得足夠及適切之查核證據，俾對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性，作出結論。

- 2.依據所取得之查核證據，對使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。
- 3.依本審計準則之規定出具報告。

參、基本準則

風險評估程序及相關作業

第 八 條 查核人員依審計準則315號「辨認並評估重大不實表達風險」之規定執行風險評估程序時，須考量是是否存在使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。此時，查核人員應判斷管理階層是否已對企業繼續經營之能力執行初步評估：

- 1.如管理階層已執行初步評估，則查核人員應與管理階層討論該等評估，並判斷管理階層是否已辨認使企業繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況（就個別或彙總而言）。如已辨認，查核人員應與管理階層討論其因應計畫。
- 2.如管理階層未執行初步評估，則查核人員應與管理階層討論採用繼續經營會計基礎之依據，並向管理階層查詢是是否存在使企業繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況（就個別或彙總而言）。

第 九 條 查核人員於查核過程中，應對使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況之相關查核證據保持警覺。

評估管理階層所作之評估

第 十 條 查核人員應評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估。

第 十一 條 查核人員評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估時，其所涵蓋之期間應與管理階層依適用之財務報導架構作評估所涵蓋之期間相同。管理階層作評估所涵蓋之期間如短於財務報導期間結束日後十二個月，查核人員應要求管理階層延伸其評估所涵蓋之期間至該日後至少十二個月。

第 十二 條 查核人員評估管理階層所作之評估時，應考量其評估是否已包括查核人員於查核過程中所獲悉之所有攸關資訊。

管理階層作評估所涵蓋之期間後之事件或情況

第 十三 條 查核人員應向管理階層查詢其所知悉可能於評估所涵蓋之期間後發生，且使企業繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。

已辨認出事件或情況時之額外查核程序

第 十四 條 使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況如經辨認，查核人員應執行額外查核程序（包括考量管理階層之因應計畫），俾取得足夠及適切之查核證據，以判斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性（以下簡稱「重大不確定性」）。該等程序應包括：

- 1.如管理階層尚未對企業繼續經營之能力執行評估，則要求管理階層作此評估。
- 2.評估管理階層之因應計畫，以判斷：
 - (1)執行該因應計畫之結果是否可改善現狀。
 - (2)該因應計畫於當時情況下是否可行。
- 3.如管理階層已編製現金流量預測，且該預測對於考量事件或情況之未來結果係屬重要，則：
 - (1)評估據以編製預測之資料是否可靠。
 - (2)判斷與預測相關之假設是否有足夠之佐證。
- 4.考量管理階層作出評估後，有無可取得之額外事實或資訊。
- 5.要求管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對因應計畫及其可行性，出具書面聲明。

查核人員之結論

第十五條 查核人員應評估是否已取得足夠及適切之查核證據，俾對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性，作出結論。

第十六條 查核人員應依據所取得之查核證據，對使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況（就個別或彙總而言）是否存在重大不確定性，作出結論。如該等事件或情況之潛在影響程度及發生之可能性較高，致查核人員認為應將該不確定性之性質及影響適當揭露於財務報表以達成允當表達（依照允當表達架構報導時）或避免誤導（依照遵循架構報導時）之目的，則視為存在重大不確定性。

已辨認出事件或情況且存在重大不確定性時揭露之適當性

第十七條 查核人員如推斷管理階層於當時情況下採用繼續經營會計基礎係屬適當，惟存在重大不確定性，則應判斷財務報表是否：

- 1.適當揭露使企業繼續經營之能力可能產生重大疑慮之主要事件或情況，以及管理階層之因應計畫。
- 2.明確揭露使企業繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性，因此企業可能無法於正常營業中實現其資產並清償其負債。

已辨認出事件或情況惟不存在重大不確定性時揭露之適當性

第十八條 如已辨認出使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況，惟查核人員依據所取得之查核證據推斷不存在重大不確定性時，應評估財務報表是否適當揭露該等事件或情況。

對查核報告之影響

採用繼續經營會計基礎係屬不適當

第十九條 會計師認為管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表係屬不適當時，應表示否定意見。

採用繼續經營會計基礎係屬適當惟存在重大不確定性

財務報表已對重大不確定性作適當揭露

第二十條 如財務報表已對重大不確定性作適當揭露，會計

師應表示無保留意見，並於查核報告中納入繼續經營有關之重大不確定性段，其標題為「繼續經營有關之重大不確定性」，以：

- 1.提醒財務報表使用者注意與第十七條規定事項有關之附註揭露。
- 2.敘明該等事件或情況顯示受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，且並未因此而修正查核意見。

財務報表未對重大不確定性作適當揭露

第二十一條 財務報表未對重大不確定性作適當揭露時，會計師應：

- 1.依案件之情況表示保留意見或否定意見。
- 2.於查核報告之保留（或否定）意見之基礎段，敘明受查者繼續經營之能力存在重大不確定性，惟財務報表未適當揭露此事實。

管理階層不同意作評估或延伸其評估

第二十二條 管理階層不同意依查核人員之要求作評估或延伸其評估時，查核人員應考量此事實對查核報告之影響。

與治理單位溝通

第二十三條 除非所有治理單位成員均參與受查者之管理，查核人員應與治理單位溝通已辨認之使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。與治理單位溝通之事項應包括：

- 1.該等事件或情況是否構成重大不確定性。
- 2.管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表是否適當。

3.財務報表相關揭露是否適當。

4.該等事件或情況對查核報告之影響（如適用時）。

財務報表之核准有重大延遲

第二十四條 如於財務報導期間結束日後，管理階層或治理單位對財務報表之核准有重大延遲，查核人員應查詢延遲之原因。查核人員如認為該延遲可能導因於與繼續經營之評估有關之事件或情況，應依第十四條之規定執行必要之額外查核程序，並重新依第十六條之規定對是否存在重大不確定性作出結論。

肆、解釋及應用

範圍（相關條文：第一條）

第二十五條 審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」指出，與繼續經營有關之事項可能被決定為關鍵查核事項，以及與使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況有關之重大不確定性本質上即為關鍵查核事項。

風險評估程序及相關作業

使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情

況（相關條文：第八條）

第二十六條 使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況（就個別或彙總而言）例舉如下，惟存

在下列事件或情況之一項或多項，並不表示一定存在重大不確定性：

1.財務方面：

- (1)淨負債或淨流動負債部位。
- (2)即將到期之借款，預期可能無法清償或展期，或過度依賴短期借款作長期運用。
- (3)存有債權人撤銷財務支援之跡象。
- (4)歷史性或預測性財務報表顯示營業現金流量淨流出。
- (5)重要財務比率惡化。
- (6)發生重大營運損失或用以產生現金流量之資產價值顯著減損。
- (7)積欠或停止發放股利。
- (8)債務到期無法償還。
- (9)無法遵循借款合同條款。
- (10)與供應商之交易條件被要求由信用交易改為現金交易。
- (11)無法獲得開發必要之新產品或其他必要投資所需之資金。

2.營運方面：

- (1)管理階層意圖清算或停止營業。
- (2)主要管理階層離職而無人替補。
- (3)喪失主要市場、客戶、特許權、許可權或供應商。
- (4)重大勞資爭議。
- (5)重要原料缺貨。

(6)出現具高度競爭力之對手。

3.其他方面：

(1)未遵循有關法令之規定，例如金融機構之償債能力及流動性規定。

(2)未決訴訟或行政處分之不利結果，非受查者所能負擔。

(3)法令或政府政策之變動造成重大不利影響。

(4)未投保或未足額保險之重大資產發生損毀或滅失。

該等事件或情況通常可藉由採取適當措施予以因應。例如，受查者無法償還借款時，管理階層可能採取適當措施（例如處分資產、重新安排債務之償還期限或增資）予以因應。此外，受查者喪失主要供應商時，可能藉由取得替代供應來源予以因應。

第二十七條 第八條所規定之風險評估程序，有助於查核人員判斷管理階層採用繼續經營會計基礎是否可能成為重要議題，以及其對查核規劃之影響。該等程序亦可使查核人員及時與管理階層討論已辨認與繼續經營有關之議題及其因應計畫。

於查核過程中對事件或情況之查核證據保持警覺（相關條

文：第九條）

第二十八條 審計準則315號規定，查核人員於查核過程中取得影響其風險評估之額外查核證據時，應修正對重大不實表達風險之辨認或評估，並依此修改擬執行之進一步查核程序。如使受查者繼續經營之能

力可能產生重大疑慮之事件或情況，係於查核人員執行風險評估後始被辨認，查核人員除執行第十四條之程序外，亦應修正對重大不實表達風險之評估。該等事件或情況之存在亦可能影響查核人員因應所評估風險之進一步查核程序之性質、時間及範圍。對此議題審計準則330號「查核人員對所評估風險之因應」已另有規定。

評估管理階層所作之評估

管理階層之評估與佐證分析及查核人員之評估（相關條文：

第十條）

第二十九條 管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估，係查核人員評估其採用繼續經營會計基礎編製財務報表是否適當之關鍵部分。

第三十條 補足管理階層所作分析之不足並非查核人員之責任。惟於某些情況下，管理階層未作詳細分析以佐證其評估，不必然使查核人員無法對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性作出結論。例如，企業如有持續獲利之歷史且可輕易取得財務資源，則管理階層作評估時可能無須作詳細分析。於此情況下，如查核人員所執行之其他查核程序可使其對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性作出結論，則無須執行詳細之評估程序。

第三十一條 於其他情況下，查核人員依第十條之規定評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估，可能

包括對管理階層作評估時所遵循之程序、評估時所作之假設、因應計畫及該計畫於當時情況下是否可行之評估。

對小規模受查者之特別考量（相關條文：第十條及第十一條）

第三十二條 於許多情況下，小規模受查者之管理階層可能未對企業繼續經營之能力作詳細評估，而係依賴其對事業之深入瞭解及未來前景之預期。然而，依本審計準則之基本準則，查核人員仍須評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估。就小規模受查者而言，如管理階層之主張可由足夠之佐證文件證實，且與查核人員對受查者之瞭解並無不一致，則與管理階層討論受查者之中期與長期融資可能係屬適當。此外，查核人員對管理階層延伸其評估之要求，通常可藉由討論、查詢及檢查佐證文件（例如未來發貨之訂單）而達成。

第三十三條 小規模受查者之所有者兼管理者之持續支援對於企業繼續經營之能力通常極為重要。如小規模受查者之籌資大部分係向所有者兼管理者取得之借款，則該等資金不被撤回可能極為重要。例如，小規模受查者有持續性財務困難時，可能必須仰賴所有者兼管理者將其貸款之清償順位調整至次於銀行或其他債權人之貸款，或是提供其個人資產作為擔保品。於此情況下，查核人員可能須對該清償順位之調整或擔保取得適當之佐證文件。如受查者仰賴所有者兼管理者之額外支援，查核人員可能須評估其履行支持性安排之能力。此

外，查核人員可能須對該安排之條款及條件，以及所有者兼管理者之意圖或瞭解取得書面確認。

管理階層作評估所涵蓋之期間後之事件或情況

（相關條文：第十三條）

第三十四條 查核人員應依第九條之規定，對將於管理階層作評估所涵蓋之期間後發生，且使管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性可能產生疑慮之已知事件或情況，保持警覺。由於事件或情況之未來結果確定所需時間愈長，則與該結果有關之不確定性程度愈高，因此查核人員考量將於評估所涵蓋之期間後發生之事件或情況時，僅於與繼續經營有關之跡象較為顯著之情況下方須考慮採取進一步行動。該等事件或情況如已辨認，查核人員可能須要求管理階層評估其對管理階層就企業繼續經營之能力所作評估之潛在影響。於此情況下，查核人員應執行第十四條規定之程序。

第三十五條 除查詢管理階層外，查核人員並無義務執行其他查核程序，以辨認將於管理階層作評估所涵蓋之期間後發生，且使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。依第十一條所述，管理階層作評估所涵蓋之期間為財務報導期間結束日後至少十二個月。

已辨認出事件或情況時之額外查核程序（相關條文：第十四條）

第三十六條 與第十四條之規定攸關之查核程序可能包括：

- 1.分析並與管理階層討論現金流量、財務績效及其他攸關預測。
- 2.分析並與管理階層討論最近期期中財務報表。
- 3.查閱債券及借款合同之條款，並判斷是否有違約情事。
- 4.查閱股東會、治理單位及相關委員會會議之會議紀錄是否提及財務困難。
- 5.向受查者之法律顧問查詢是否存在訴訟及索賠，以及管理階層對於該等訴訟及索賠之結果與其財務影響之評估是否合理。
- 6.確認關係人或第三者提供或維持財務支援之安排之存在性、合法性及可執行性，並評估該等關係人或第三者提供額外資金之能力。
- 7.評估受查者處理未發貨客戶訂單之計畫。
- 8.執行與期後事項有關之查核程序，以辨認影響受查者繼續經營能力之事項。
- 9.確認借款額度之條款及額度是否存在且足夠。
- 10.取得並複核監管措施之報告。
- 11.評估擬執行之資產處分是否可行。

評估管理階層之因應計畫（相關條文：第十四條第2款）

第三十七條 對管理階層因應計畫之評估可能包括查詢各項計畫，例如處分資產、借款或債務重組、減少或延遲支出，抑或增資。

管理階層作評估所涵蓋之期間（相關條文：第十四條第3款）

第三十八條 除第十四條第三款所規定之程序外，查核人員可

比較：

- 1.最近幾期之預測性財務資訊與實際結果。
- 2.當期預測性財務資訊與截至目前已達成之結果。

第三十九條 如管理階層之假設包括第三者之持續支援（不論係藉由降低借款之清償順位、承諾提供額外資金，抑或擔保），且該等支援對受查者繼續經營之能力係屬重要，則查核人員可能須取得第三者之書面確認（包括條款及條件）及其能提供該等支援之證據。

書面聲明（相關條文：第十四條第5款）

第四十條 查核人員可考慮取得第十四條規定以外之特定書面聲明，以支持查核人員所取得有關管理階層之因應計畫及該等計畫是否可行之查核證據。

查核人員之結論

已辨認出事件或情況惟不存在重大不確定性時揭露之適當性（相關條文：第十八條）

第四十一條 當財務報表係依照允當表達架構編製時，查核人員於評估財務報表是否允當表達時之考量，包括財務報表之整體表達、結構及內容，以及財務報表（包括相關附註）是否允當表達相關交易及事件。經考量事實與情況，查核人員可能判斷額外揭露係屬必要，以達成允當表達。例如，使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況如經辨認，惟查核人員依據所取得之查核證據

推斷不存在重大不確定性，且適用之財務報導架構對此情況無明確之揭露規定，則財務報表可能有必要作額外揭露。

對查核報告之影響

採用繼續經營會計基礎係屬不適當（相關條文：第十九條）

第四十二條 會計師認為管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表係屬不適當時，不論財務報表是否敘明採用繼續經營會計基礎係屬不適當，均應依第十九條之規定表示否定意見。

第四十三條 採用繼續經營會計基礎於當時情況下並不適當時，管理階層可能採用其他會計基礎（例如清算基礎）編製財務報表。如會計師判斷於當時情況下採用其他會計基礎係屬適當，則可對財務報表執行查核。於此情況下，如財務報表已適當揭露編製財務報表之會計基礎，會計師可對財務報表表示無保留意見，並考量是否依審計準則706號「查核報告中強調事項段或其他事項段」之規定，於查核報告中增加一強調事項段，以提醒財務報表使用者注意該會計基礎及其被採用之理由。

採用繼續經營會計基礎係屬適當惟存在重大不確定性（相

關條文：第二十條及第二十一條）

第四十四條 重大不確定性之辨認對財務報表使用者瞭解財務報表係屬重要。會計師於繼續經營有關之重大不確定性段敘明受查者繼續經營之能力存在重大不

確定性，且索引至相關附註，可提醒財務報表使用者注意該等情況。

第四十五條 當財務報表已對重大不確定性作適當揭露時，第二十條規定至少應於查核報告中表達之資訊。會計師除遵循第二十條之規定外，尚可以額外資訊解釋：

- 1.重大不確定性之辨認對財務報表使用者瞭解財務報表係屬重要。
- 2.如何於查核中因應該事項。

財務報表已對重大不確定性作適當揭露（相關條文：第二十條）

第四十六條 查核人員已對管理階層採用繼續經營會計基礎之適當性取得足夠及適切之查核證據，惟存在重大不確定性且已於財務報表適當揭露時，會計師所出具無保留意見之查核報告之例示如附錄一之情況一。

財務報表未對重大不確定性作適當之揭露（相關條文：第二十一條）

第四十七條 查核人員已對管理階層採用繼續經營會計基礎之適當性取得足夠及適切之查核證據，惟財務報表未對存在之重大不確定性作適當揭露時，會計師所出具保留意見及否定意見之查核報告之例示如附錄一之情況二及情況三。

第四十八條 在極罕見情況下，受查者涉及對財務報表整體係屬重大之多項不確定性，會計師可能認為出具無法表示意見之查核報告，而非依第二十條之規定於查核報告中納入相關說明，係屬適當。審計準則705號「修正式意見之查核報告」對此議題亦提供指引。

管理階層不同意作評估或延伸其評估（相關條文：第二十二條）

第四十九條 於某些情況下，查核人員可能認為須要求管理階層作評估或延伸其評估。如管理階層不同意，查核人員因無法對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性取得足夠及適切之查核證據（例如，管理階層之因應計畫已存在之查核證據），而可能須出具保留意見或無法表示意見之查核報告。

伍、附 則

第五十條 本審計準則於中華民國一一一年十月四日發布，將審計準則公報第六十一號「繼續經營」更名為審計準則570號「繼續經營」，自中華民國一一一年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，中華民國一〇五年十一月一日發布之審計準則公報第六十一號「繼續經營」，不再適用。

附 錄

附錄一 查核報告中有關繼續經營之例示（相關條

文：第四十六條及第四十七條）

情況一 上市（櫃）公司繼續經營之能力存在重大不確定性且已於財務報表適當揭露時，會計師所出具無保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核（即適用審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」），且集團主辦會計師未提及組成個體查核人員之查核。
- 2.會計師依據所取得之查核證據，作成無保留意見之結論。
- 3.會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性。
- 4.財務報表已對重大不確定性作適當揭露。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

查核意見

甲公司及其子公司（甲集團）民國一〇五年十二月三十一日及民國一〇四年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日及民國一〇四年一月一日

至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表、合併現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一〇五年十二月三十一日及民國一〇四年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日及民國一〇四年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

查核意見之基礎

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

繼續經營有關之重大不確定性

如合併財務報表附註X所述，甲集團民國一〇五年一月一日至十二月三十一日之淨損失為新台幣xxx元，且民國一〇五年十二月三十一日之負債總額超過資產總額計新台幣xxx元。該等情況顯示甲集團繼續經營之能力存在重大不確定性。本會計師未因此修正查核意見。

關鍵查核事項

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一〇五年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已

於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。除繼續經營有關之重大不確定性段所述之事項外，本會計師決定下列事項為關鍵查核事項：

[依審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

管理階層與治理單位對合併財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

會計師查核合併財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

xx會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

會計師：（簽名及蓋章）

xx會計師事務所地址：

中華民國一〇六年x月x日

情況二 非公開發行公司繼續經營之能力存在重大不確定性但未於財務報表揭露致存有重大不實表達時，會計師所出具保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之財務報表所出具之查核報告。該查核非屬集團查核（即不適用審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」）。
- 2.會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性。
- 3.受查者尚未能對已到期之銀行借款取得再融資或其他替代融資，且僅於財務報表附註揭露銀行借款之金額及到期日，但未揭露再融資之可行性及其影響，亦不認為該等情況存在重大不確定性。會計師認為該揭露之遺漏對財務報表之影響雖屬重大但並非廣泛（即本期及前期皆表示保留意見係屬適當）。
- 4.會計師無須且決定不依審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定溝通關鍵查核事項。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

保留意見

甲公司民國一〇五年十二月三十一日及民國一〇四年十二月三十一日之資產負債表，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日及民國一〇四年一月一日至十二月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述須揭露資訊



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

之遺漏外，上開財務報表在所有重大方面係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達甲公司民國一〇五年十二月三十一日及民國一〇四年十二月三十一日之財務狀況，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日及民國一〇四年一月一日至十二月三十一日之財務績效及現金流量。

保留意見之基礎

如財務報表附註X所述，甲公司之銀行借款新台幣xxx元已於民國一〇四年十二月十九日到期，但甲公司尚未支付且未能對該借款取得再融資或其他替代融資。該等情況顯示甲公司繼續經營之能力存在重大不確定性，惟財務報表未揭露此重大不確定性。

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示保留意見之基礎。

管理階層對財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

會計師查核財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

xx會計師事務所

審計準則570號（TWSA570）

會計師：（簽名及蓋章）

xx會計師事務所地址：

中華民國一〇六年x月x日



情況三 非公開發行公司繼續經營之能力存在重大不確定性但未於財務報表揭露致存有重大不實表達時，會計師所出具否定意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之財務報表所出具之查核報告。該查核非屬集團查核（即不適用審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」）。
- 2.會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性。
- 3.會計師依據所取得之查核證據，對前期財務報表作成無保留意見之結論。受查者正考慮聲請破產，但本期財務報表遺漏與該重大不確定性有關之必要揭露。會計師認為該等遺漏對本期財務報表之影響係屬重大且廣泛（即本期表示否定意見係屬適當）。會計師對本期財務報表所表示之意見與對前期所表示者不同。
- 4.會計師無須且決定不依審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定溝通關鍵查核事項。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

否定意見及無保留意見

甲公司民國一〇五年十二月三十一日及民國一〇四年十二月三十一日之資產負債表，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日及民國一〇四年一月一日至十二月三十一日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

對民國一〇五年度財務報表表示否定意見

依本會計師之意見，由於否定意見之基礎段所述須揭露資訊之遺漏，甲公司民國一〇五年度之財務報表未依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨[適用之財務報導架構]編製，致無法允當表達甲公司民國一〇五年十二月三十一日之財務狀況，暨民國一〇五年一月一日至十二月三十一日之財務績效及現金流量。

對民國一〇四年度財務報表表示無保留意見

依本會計師之意見，甲公司民國一〇四年度之財務報表在所有重大方面係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達甲公司民國一〇四年十二月三十一日之財務狀況，暨民國一〇四年一月一日至十二月三十一日之財務績效及現金流量。

否定意見及無保留意見之基礎

甲公司之銀行借款新台幣xxx元已於民國一〇五年十二月三十一日到期，但甲公司尚未支付且未能對該借款取得再融資或其他替代融資，並正考慮聲請破產。該等情況顯示甲公司繼續經營之能力存在重大不確定性，惟財務報表未揭露此重大不確定性。

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為對甲公司民國一〇五年度及一〇四年度之財務報表分別表示否定意見及無保留意見之基礎。

管理階層對財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

會計師查核財務報表之責任

[參見審計準則700號「財務報表查核報告」附錄一情況三之例示]

xx會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

xx會計師事務所地址：

中華民國一〇六年x月x日



附錄二 新舊條文對照表

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
第一條 本<u>審計準則</u>係規範查核人員於查核財務報表時，對繼續經營之評估及其對查核報告之影響所負之責任。	第一條 本<u>公報</u>係規範查核人員於查核財務報表時，對繼續經營之評估及其對查核報告之影響所負之責任。	配合「審計準則委員會所發布規範會計師服務案件準則總綱」（以下簡稱總綱）之用語修改。
第七條 本<u>審計準則</u>之目的，係規範查核人員： 1.取得足夠及適切之查核證據，俾對管理	第七條 本公報之目的，係規範查核人員： 1.取得足夠及適切之查核證據，俾對管理	配合總綱之用語修改。

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性，作出結論。 2.依據所取得之查核證據，對使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。 3.依本審計準則之規定出具報告。	階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性，作出結論。 2.依據所取得之查核證據，對使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。 3.依本公報之規定出具報告。	
第 八 條 查核人員依審計準則<u>315</u>號「辨認並評估重大不實表達風險」之規定執行風險評估程序時，須考量是否存在使受	第 八 條 查核人員依審計準則公報第四十<u>八</u>號「<u>瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險</u>」之規定執行風險評	配合總綱之用語修改，並更新索引之名稱

審計準則570號（TWSA570）

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。此時，查核人員應判斷管理階層是否已對企業繼續經營之能力執行初步評估： 	估程序時，須考量是否存在使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。此時，查核人員應判斷管理階層是否已對企業繼續經營之能力執行初步評估： 	及號次。
第二十五條 審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」指出，與繼續經營有關之事項可能被決定為關鍵查核事項，以及與使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況有關之重大不確	第二十五條 審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」指出，與繼續經營有關之事項可能被決定為關鍵查核事項，以及與使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況有關之	配合總綱之用語修改。

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
定性本質上即為 關鍵查核事項。	重大不確定性本 質上即為關鍵查 核事項。	
第二十八條 審計準則 <u>315</u> 號 規定，查核人員 於查核過程中取 得影響其風險評 估之額外查核證 據時，應修正對 <u>重大不實表達</u> 風 險之辨認或評 估，並依此修改 擬執行之進一步 查核程序。如使 受查者繼續經營 之能力可能產生 重大疑慮之事件 或情況，係於查 核人員執行風險 評估後始被辨 認，查核人員除 執行第十四條之 程序外，亦應修 正對重大不實表	第二十八條 審計準則公報第 <u>四十八號</u> 「 <u>瞭解 受查者及其環境 以辨認並評估重 大不實表達風 險</u> 」規定，查核 人員於查核過程 中取得影響其風 險評估之額外查 核證據時，應修 正其風險評估並 依此修改擬執行 之進一步查核程 序。如使受查者 繼續經營之能力 可能產生重大疑 慮之事件或情 況，係於查核人 員執行風險評估 後始被辨認，查 核人員除執行第	配合審 計準則 315號之 內容及 總綱之 用語修 改。

審計準則570號（TWSA570）

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
達風險之評估。該等事件或情況之存在亦可能影響查核人員因應所評估風險之進一步查核程序之性質、時間及範圍。對此議題審計準則 <u>330</u> 號「查核人員對所評估風險之因應」已另有規定。	十四條之程序外，亦應修正對重大不實表達風險之評估。該等事件或情況之存在亦可能影響查核人員因應所評估風險之進一步查核程序之性質、時間及範圍。對此議題審計準則<u>公報第四十九號</u>「查核人員對所評估風險之因應」已另有規定。	
第三十二條 於許多情況下，小規模受查者之管理階層可能未對企業繼續經營之能力作詳細評估，而係依賴其對事業之深入瞭解及未來前景之	第三十二條 於許多情況下，小規模受查者之管理階層可能未對企業繼續經營之能力作詳細評估，而係依賴其對事業之深入瞭解及未來前景之	1. 配合總綱之用語修改。 2. 文字修改。

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
預期。然而，依本<u>審計準則之基本準則</u>，查核人員仍須評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估。就小規模受查者而言，如管理階層之主張可由足夠之佐證文件證實，且與查核人員對受查者之瞭解並無不一致，則與管理階層討論受查者之中期與長期融資可能係屬適當。此外，查核人員對管理階層延伸其評估之要求，通常可藉由討論、查詢及檢查佐證文件（例如未來發貨之訂	預期。然而，依本<u>公報之規定</u>，查核人員仍須評估管理階層對企業繼續經營之能力所作之評估。對小規模受查者而言，如管理階層之主張可由足夠之佐證文件證實，且與查核人員對受查者之瞭解並無不一致，則與管理階層討論受查者之中期與長期融資可能係屬適當。此外，查核人員對管理階層延伸其評估之要求，通常可藉由討論、查詢及檢查佐證文件（例如未來發貨之訂單）而	

審計準則570號（TWSA570）

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
單)而達成。	達成。	
第四十三條 採用繼續經營會計基礎於當時情況下並不適當時，管理階層可能採用其他會計基礎（例如清算基礎）編製財務報表。如會計師判斷於當時情況下採用其他會計基礎係屬適當，則可對財務報表執行查核。於此情況下，如財務報表已適當揭露編製財務報表之會計基礎，會計師可對財務報表表示無保留意見，並考量是否依審計準則706號「查核報告中強調事項段或其	第四十三條 採用繼續經營會計基礎於當時情況下並不適當時，管理階層可能採用其他會計基礎（例如清算基礎）編製財務報表。如會計師判斷於當時情況下採用其他會計基礎係屬適當，則可對財務報表執行查核。於此情況下，如財務報表已適當揭露編製財務報表之會計基礎，會計師可對財務報表表示無保留意見，並考量是否依審計準則公報第六十號「查核報告中強調事項	配合總綱之用語修改。



審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
他事項段」之規定，於查核報告中增加一強調事項段，以提醒財務報表使用者注意該會計基礎及其被採用之理由。	段或其他事項段」之規定，於查核報告中增加一強調事項段，以提醒財務報表使用者注意該會計基礎及其被採用之理由。	
第四十八條 在極罕見情況下，受查者涉及對財務報表整體係屬重大之多項不確定性，會計師可能認為出具無法表示意見之查核報告，而非依第二十條之規定於查核報告中納入相關說明，係屬適當。審計準則705號「修正式意見之查核報告」對此議題亦提供指引。	第四十八條 在極罕見情況下，受查者涉及對財務報表整體係屬重大之多項不確定性，會計師可能認為出具無法表示意見之查核報告，而非依第二十條之規定於查核報告中納入相關說明，係屬適當。審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」對此議題亦提供	配合總綱之用語修改。

審計準則570號（TWSA570）

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
	指引。	
第 五十 條 本<u>審計準則</u>於中華民國<u>一一</u>年十月四日發布，將審計準則公報第六十一號「<u>繼續經營</u>」更名為<u>審計準則570號「繼續經營」</u>，自中華民國<u>一一</u>年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，中華民國<u>一〇</u>五年十一月一日發布之審計準則公報第六十一號「<u>繼續經營</u>」，不再適用。	第 五十 條 本<u>公報</u>於中華民國<u>一〇</u>五年十一月一日發布，並自中華民國<u>一〇</u>七年七月一日起實施，亦得提前適用。自本公報實施日起，<u>本會</u>於中華民國<u>八十八</u>年十一月十六日修訂之審計準則公報第<u>十六</u>號「<u>繼續經營之評估</u>」，不再適用。	配合本審計準則之修正，修改為此修正後條文。
附錄一 查核報告中 有關<u>繼續經營</u>之例示（相關條文：第四十六條及	附錄一 查核報告中 有關<u>繼續經營</u>之例示（相關條文：第四十六條及	配合總綱之修改。

審計準則570號 新條文	審計準則公報第六十一號 原條文	說明
第四十七條） （詳修正後準則之各例示）	第四十七條） （詳原公報之各例示）	



一、發布審計準則公報第六十一號者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會

審計準則委員會

主任委員 張銘政

副主任委員 俞洪昭 盧聯生

委員	王麗珍	李建然	林嬋娟	徐永堅
	高晶萍	馬嘉應	莊文玲	陳玫燕
	陳叡智	張嵐菁	郭錦蓉	劉克宜

顧問	柯俊輝	蔡金拋	蔡峰霖	謝仁耀
----	-----	-----	-----	-----

（委員、顧問以姓氏筆畫為序）

二、發布審計準則 570 號者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會

審計準則委員會

主任委員 徐永堅

委員	李建然	林嬋娟	俞洪昭	陳玫燕
	郭錦蓉	曾石明	黃仲豪	黃劭彥
	黃建澤	鄭茜云	劉克宜	謝建新

顧問	王彥鈞	張銘政	黃鈴雯	蔡金拋
----	-----	-----	-----	-----

（委員、顧問以姓氏筆畫為序）