

修正式意見之查核報告

壹、前 言

第 一 條 本審計準則係規範會計師依審計準則700號「財務報表查核報告」之規定對財務報表形成查核意見時，認為須表示修正式意見之情況下，出具適當查核報告之責任。本審計準則亦規範會計師表示修正式意見時，如何修正查核報告之格式及內容。審計準則700號之規定適用於所有情況。除於本審計準則引用或修改者外，審計準則700號之規定不於本審計準則重述。

修正式意見之類型

第 二 條 本審計準則規定三種類型之修正式意見：保留意見、否定意見及無法表示意見。修正式意見之類型取決於：

- 1.導致修正式意見事項之性質，即財務報表是否存有重大不實表達，或於無法取得足夠及適切之查核證據之情況下財務報表可能存有重大不實表達。
- 2.會計師就該事項對財務報表之影響或可能影響是否廣泛所作之判斷。

貳、目 的

第 三 條 本審計準則之目的，係使會計師於下列情況明確

表示適當之修正式意見：

- 1.會計師以所取得之查核證據為基礎，作成財務報表整體存有重大不實表達之結論。
- 2.會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作成財務報表整體未存有重大不實表達之結論。

參、定 義

第 四 條 本審計準則用語之定義如下：

- 1.廣泛：用以形容不實表達對財務報表之影響，或因無法取得足夠及適切之查核證據而可能存有未偵出不實表達對財務報表之可能影響之用語。對財務報表有廣泛影響係指，依會計師之專業判斷：
 - (1)其影響不侷限於財務報表之特定要素或項目。
 - (2)其影響如侷限於財務報表之特定要素或項目，占（或可能占）財務報表之比例重大。
 - (3)涉及揭露時，該揭露對預期使用者瞭解財務報表係屬重要。
- 2.修正式意見：係指對財務報表之保留意見、否定意見或無法表示意見。

肆、基本準則

須表示修正式意見之情況

第 五 條 有下列情況之一時，會計師應表示修正式意見：

- 1.會計師以所取得之查核證據為基礎，作成財務報

表整體存有重大不實表達之結論。

- 2.會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作成財務報表整體未存有重大不實表達之結論。

修正式意見類型之決定

保留意見

第 六 條 有下列情況時，會計師應表示保留意見：

- 1.會計師已取得足夠及適切之查核證據，並認為不實表達（就個別或彙總而言）對財務報表之影響雖屬重大但並非廣泛。
- 2.會計師無法取得足夠及適切之查核證據以作為表示查核意見之基礎，但認為未偵出不實表達（如有時）對財務報表之可能影響雖屬重大但並非廣泛。

否定意見

第 七 條 會計師已取得足夠及適切之查核證據，並認為不實表達（就個別或彙總而言）對財務報表之影響係屬重大且廣泛，應表示否定意見。

無法表示意見

第 八 條 會計師無法取得足夠及適切之查核證據以作為表示查核意見之基礎，並認為未偵出不實表達（如有時）對財務報表之可能影響係屬重大且廣泛，應出具無法表示意見之查核報告。

第 九 條 在極罕見情況下，儘管查核人員已對多項不確定性中之每一個別不確定性取得足夠及適切之查核證據，但會計師因該等不確定性之潛在相互影響與對

財務報表之可能累積影響，而無法對財務報表形成查核意見時，應出具無法表示意見之查核報告。

會計師接受委任後，因管理階層之限制，導致無法取得足夠及適切之查核證據

第十條 會計師如接受委任後始察覺管理階層對查核範圍予以限制，且認為該限制可能導致須出具保留意見或無法表示意見之查核報告，則應要求管理階層解除該限制。

第十一條 如管理階層拒絕解除第十條所述之限制，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該事項，並確定是否可執行替代程序以取得足夠及適切之查核證據。

第十二條 如無法取得足夠及適切之查核證據，則會計師應採取下列措施：

- 1.如認為未偵出不實表達對財務報表之可能影響雖屬重大但並非廣泛，則應表示保留意見。
- 2.如認為未偵出不實表達對財務報表之可能影響係屬重大且廣泛，致使保留意見不足以適當溝通該情況之嚴重性，則應：
 - (1)如實務上可行且法令允許終止委任，則終止委任。
 - (2)如於出具查核報告前終止委任係實務上不可行或不可能，則出具無法表示意見之查核報告。

第十三條 會計師如依第十二條之規定認為須終止委任，應於終止委任前，與治理單位溝通於查核過程中已

辨認出會導致修正式意見之不實表達。

與否定意見或無法表示意見有關之其他考量

第十四條 當會計師認為須對財務報表整體出具否定意見或無法表示意見之查核報告時，查核報告不應同時包含對單一財務報表或對財務報表之特定要素或項目單獨表示之無保留意見。於查核報告中包含該等無保留意見，將與會計師對財務報表整體所表示之否定意見或無法表示意見相互矛盾。

修正式意見查核報告之格式及內容

查核意見

第十五條 會計師表示修正式意見時，應修改查核意見段之標題為「保留意見」、「否定意見」或「無法表示意見」。

保留意見

第十六條 會計師因財務報表存有重大不實表達而表示保留意見時，應於保留意見段敘明：

1. 依照允當表達架構報導時，「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之影響外，上開財務報表在所有重大方面係依照[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達……」。
2. 依照遵循架構報導時，「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之影響外，上開財務報表在所有重大方面係依照[適用之財務報導架構]編製」。

會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而表示保留意見時，應於保留意見段以「可能影響」取代前述「影響」之用語，亦即敘明「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之可能影響外，……」。

否定意見

第十七條 會計師表示否定意見時，應於否定意見段敘明：

1. 依照允當表達架構報導時，「依本會計師之意見，由於否定意見之基礎段所述事項之影響重大，上開財務報表未依照[適用之財務報導架構]編製，致無法允當表達……」。
2. 依照遵循架構報導時，「依本會計師之意見，由於否定意見之基礎段所述事項之影響重大，上開財務報表在所有重大方面未依照[適用之財務報導架構]編製」。

無法表示意見

第十八條 會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而出具無法表示意見之查核報告時，應於無法表示意見段：

1. 敘明會計師對上開財務報表無法表示意見。
2. 敘明由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。
3. 將審計準則700號第二十條第二款所述「財務報表業經查核」修改為「本會計師受委任查核財務報表」。

查核意見之基礎

第十九條 會計師表示修正式意見時，除遵循審計準則700號中與查核意見之基礎有關之規定外，應：

1.將審計準則700號第二十三條所規定之標題，由「查核意見之基礎」修改為「保留意見之基礎」、「否定意見之基礎」或「無法表示意見之基礎」。

2.於本段敘明導致修正式意見之事項。

第二十條 如財務報表存有與特定金額（包括財務報表附註中之特定金額）有關之重大不實表達，除非實務上不可行，會計師應於查核意見之基礎段中敘明該不實表達及其對財務報表之影響金額。如將其影響量化於實務上不可行，會計師應於本段敘明此一事實。

第二十一條 如財務報表存有與質性揭露有關之重大不實表達，會計師應於查核意見之基礎段中解釋為何該揭露存有重大不實表達。

第二十二條 如財務報表存有與應揭露但未揭露之資訊有關之重大不實表達：

1.查核人員應與治理單位討論該未揭露之情事。

2.會計師應於查核意見之基礎段敘明所遺漏資訊之性質。

3.除法令禁止外，如實務上可行且查核人員已對所遺漏資訊取得足夠及適切之查核證據，會計師應於查核意見之基礎段納入所遺漏之揭露。

第二十三條 會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而須出

具保留意見或無法表示意見之查核報告時，應於查核意見之基礎段敘明無法取得足夠及適切查核證據之原因。

第二十四條 會計師表示保留或否定意見時，應依審計準則700號第二十三條第四款之規定，敘明「本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示[保留或否定意見]之基礎」。

第二十五條 會計師出具無法表示意見之查核報告時，查核意見之基礎段：

- 1.不得提及會計師查核財務報表之責任段。
- 2.不得敘明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。

第二十六條 會計師即使出具否定意見或無法表示意見之查核報告，仍應於查核意見之基礎段敘明已辨認出會導致修正式意見之其他事項之原因及影響。

會計師出具無法表示意見之查核報告時，有關會計師查核財務報表之責任

第二十七條 會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而出具無法表示意見之查核報告時，應將會計師查核財務報表之責任段之內容修改為僅敘明：

- 1.會計師之責任係依照審計準則執行查核工作，並出具查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

- 2.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，與受查者保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。

會計師出具無法表示意見之查核報告時之考量

第二十八條 除非法令另有規定，會計師出具無法表示意見之查核報告時，查核報告不應包括關鍵查核事項段。

與治理單位之溝通

第二十九條 會計師預期出具修正式意見之查核報告時，應與治理單位溝通導致修正式意見之情況及擬出具修正式意見查核報告之內容。

伍、解釋及應用

修正式意見之類型（相關條文：第二條）

第三十條 會計師就導致修正式意見事項之性質及該事項對財務報表之影響或可能影響是否廣泛所作之判斷將影響修正式意見之類型，其組合表列如下：

導致修正式意見事項之性質	該事項對財務報表之影響或可能影響是否廣泛	
	重大但並非廣泛	重大且廣泛
財務報表存有重大不實表達	保留意見	否定意見
無法取得足夠及適切之查核證據	保留意見	無法表示意見

須表示修正式意見之情況

重大不實表達之性質（相關條文：第五條第1款）

第三十一條 審計準則700號規定，為形成查核意見，會計師應對是否能合理確信財務報表整體未存有重大不實表達作成結論。會計師於作成結論時，須考量其依審計準則450號「查核過程中所辨認不實表達之評估」之規定，所評估之未更正不實表達對財務報表之影響。

第三十二條 審計準則450號將不實表達定義為所報導財務報表項目之金額、分類、表達或揭露，與該項目依適用之財務報導架構應有之金額、分類、表達或揭露，二者間之差異。因此，重大不實表達可能導因於：

1. 所選擇之會計政策不適當。
2. 所選擇會計政策之應用不適當。
3. 財務報表之揭露不適當或不足夠。

所選擇之會計政策

第三十三條 與管理階層所選擇之會計政策不適當有關之重大不實表達可能包括：

1. 所選擇之會計政策不符合適用之財務報導架構。
2. 財務報表未能正確敘明與重大項目有關之會計政策。
3. 財務報表（包括相關附註）未能允當表達或揭露相關交易及事件。

第三十四條 財務報導架構通常會規定會計政策變動之會計處理與揭露。受查者改變重大會計政策但未遵循前述規定時，則可能產生重大不實表達。

所選擇會計政策之應用

第三十五條 與所選擇會計政策之應用不適當有關之重大不實表達可能包括：

- 1.管理階層未依財務報導架構一致應用所選擇之會計政策，包括管理階層所選擇之會計政策未一致應用於各期間或類似交易及事件（亦稱為應用之一致性）。
- 2.所選擇會計政策應用之方法不適當（例如，非故意之應用錯誤）。

財務報表之揭露

第三十六條 與財務報表之揭露不適當或不足夠有關之重大不實表達可能包括：

- 1.財務報表未包括適用之財務報導架構規定之所有揭露。
- 2.財務報表之揭露未依適用之財務報導架構之規定表達。
- 3.財務報表未提供超出適用之財務報導架構規定之額外揭露，致無法允當表達。

無法取得足夠及適切之查核證據（相關條文：第五條第2款）

第三十七條 查核人員無法取得足夠及適切之查核證據（亦稱為查核範圍受限制），可能導因於：

- 1.受查者無法控制之情況。

2.與查核工作之性質或時間有關之情況。

3.管理階層之限制。

第三十八條 查核人員可藉由執行替代程序而取得足夠及適切之查核證據時，即使無法執行特定程序亦未構成查核範圍受限制。如無法執行替代程序，會計師應適用第六條第二款、第八條及第九條之規定。當管理階層對查核範圍予以限制時，會計師須重新評估舞弊風險及是否繼續接受委任。

第三十九條 受查者無法控制之情況，例舉如下：

1.受查者之會計紀錄已毀損。

2.重要組成個體之會計紀錄已遭司法機關扣押。

第四十條 與查核工作之性質或時間有關之情況，例舉如下：

1.就受查者採用權益法處理之關聯企業投資，查核人員對相關財務資訊無法取得足夠及適切之查核證據，以評估是否適當應用權益法。

2.會計師接受委任之時點較晚，致無法觀察實體存貨盤點。

3.查核人員認為受查者之內部控制並非有效，且僅執行證實程序並不足夠。

第四十一條 管理階層對查核範圍予以限制之情況，例舉如下：

1.管理階層禁止查核人員觀察實體存貨盤點。

2.管理階層禁止查核人員對特定科目餘額發函詢證。

修正式意見類型之決定

會計師接受委任後，因管理階層之限制，導致無法取得足夠及適切之查核證據（相關條文：第十二條第2款第1目至第十三條）

第四十二條 終止委任於實務上是否可行，可能依管理階層對查核範圍予以限制時查核案件之完成程度而不同。如查核人員已完成絕大部分之查核工作，則會計師可能決定於終止客戶關係前儘可能完成查核工作，出具無法表示意見之查核報告，並於無法表示意見之基礎段敘明查核範圍受限制之事實。

修正式意見查核報告之格式及內容

查核報告之例示（相關條文：第十五條）

第四十三條 財務報表存有重大不實表達時，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一及情況二。

第四十四條 無法取得足夠及適切之查核證據時，會計師所出具保留意見之查核報告之例示如附錄一之情況三。就財務報表單一要素無法取得足夠及適切之查核證據時，會計師所出具無法表示意見之查核報告之例示如情況四。就財務報表多項要素無法取得足夠及適切之查核證據時，會計師所出具無法表示意見之查核報告之例示如情況五。

查核意見之基礎（相關條文：第十九條至第二十條、第二十二條及第二十六條）

第四十五條 查核報告格式及內容之一致性，有助於辨認導致修正式意見之情況並提升使用者之瞭解。因此，對導致修正式意見事項之說明雖然不盡相同，惟查核報告之格式及內容宜維持一致。

第四十六條 會計師應於查核意見之基礎段中敘明重大不實表達對財務報表之影響金額。例如，當存貨餘額被高估時，會計師可能敘明該高估對本期淨利及保留盈餘之影響金額。

第四十七條 如有下列情況之一，於查核意見之基礎段中揭露所遺漏資訊係實務上不可行：

- 1.管理階層未提供該等揭露予會計師。
- 2.依會計師之判斷，納入該等揭露將使查核報告過於冗長。

第四十八條 會計師縱使因某特定事項而出具否定意見或無法表示意見之查核報告，亦不可遺漏對其他已辨認出會導致修正式意見事項之說明。於該等情況下，會計師對該等其他事項之說明可能與財務報表使用者攸關。

會計師出具無法表示意見之查核報告時之考量（相關條文：

第二十八條）

第四十九條 會計師出具無法表示意見之查核報告時，如溝通關鍵查核事項，可能暗示財務報表中與該等事項

有關之部分可被信賴，而與對財務報表整體之無法表示意見不一致。因此，除非法令另有規定，會計師出具無法表示意見之查核報告時，查核報告不應包括關鍵查核事項段。

與治理單位之溝通（相關條文：第二十九條）

第五十條 會計師預期出具修正式意見之查核報告時，與治理單位溝通導致修正式意見之情況及擬出具修正式意見查核報告之內容，可使：

- 1.會計師告知治理單位擬出具修正式意見查核報告之內容與修正之原因（或情況）。
- 2.查核人員就導致修正式意見之事項及與管理階層意見不一致之事項（如有時）取得治理單位之確認。
- 3.治理單位提供與導致修正式意見之事項有關之進一步資訊或解釋予查核人員。

陸、附 則

第五十一條 本審計準則於中華民國一一一年十月四日發布，將審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」更名為審計準則705號「修正式意見之查核報告」，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，中華民國一〇五年七月五日發布之審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」，不再適用。

附 錄

附錄一 修正式意見查核報告之例示（相關條文：第四

十三條及第四十四條）

情況一 上市（櫃）公司財務報表存有重大不實表達 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.本期及前期之存貨餘額皆存有不實表達。該不實表達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）。
- 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不存在重大不確定性。

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事項之影響外，上開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

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存貨未依成本與淨變現價值孰低列示，而僅依成本列示，此作法偏離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。如甲公司依成本與淨變現價值孰低列示存貨，則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存貨餘額應分別減少新台幣xxx元及新台幣xxx元，民國一〇五年度及民國一〇四年度之本期淨利應分別減少新台幣xxx元及新台幣xxx元，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保留盈餘應分別減少新台幣xxx元及新台幣xxx元。

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。

關鍵查核事項

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲公司民國一〇五年度財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核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。除保留意見之基礎段所述之事項外，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」附錄一情況一之例示]

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」附錄一情況一之例示]

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 上市（櫃）公司本期合併財務報表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合併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，對前期合併財務報表作成無保留意見之結論。本期合併財務報表因未將某一子公司納入合併財務報表而存有重大不實表達，該重大不實表達對本期合併財務報表之影響係屬廣泛，且實務上無法確定該不實表達對本期合併財務報表之影響金額（即本期表示否定意見係屬適當）。會計師對本期合併財務報表所表示之意見與對前期所表示者不同。
- 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不存在重大不確定性。
- 4.適用審計準則701號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，惟會計師決定除否定意見之基礎段所述之事項外，未有須溝通之其他關鍵查核事項。

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。

對民國一〇五年度合併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事項之影響重大，甲集團民國一〇五年度之合併財務報表未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，致無法允當表達甲集團民國一〇五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之合併財務績效及合併現金流量。

對民國一〇四年度合併財務報表表示無保留意見

依本會計師之意見，甲集團民國一〇四年度之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一〇四年十二月三十一日之合併財務狀況，暨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。

否定意見及無保留意見之基礎

如甲集團合併財務報表附註X所述，甲集團未將民國一〇五年度取得之子公司（乙公司）依適當基礎納入合併財務報表，而將該投資按收購成本列示，致重大影響民國一〇五年度合併財務報表之多項要素。該等影響金額無法確定。

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，以作為對甲集團民國一〇五年度及一〇四年度之合併財務報表分別表示否定意見及無保留意見之基礎。

關鍵查核事項

除否定意見之基礎段所述之事項外，本會計師決定未有須於查核報告中溝通之其他關鍵查核事項。

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

情況三 就上市（櫃）公司採用權益法處理之關聯企業投資無法取得足夠及適切之查核證據時，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合併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.查核人員本期及前期就受查者採用權益法處理之關聯企業投資皆無法取得足夠及適切之查核證據，其對合併財務報表之可能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）。
- 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不存在重大不確定性。

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，除保留意見之基礎段所述事項之可能影響外，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。

保留意見之基礎

甲集團於民國一〇四年度取得採用權益法處理之關聯企業投資（乙公司），該投資於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帳面金額分別為新台幣xxx元及新台幣xxx元，民國一〇五年度及民國一〇四年度採權益法認列之關聯企業利益之份額分別為新台幣xxx元及新台幣xxx元。本會計師未能接觸乙公司之財務資訊、管理階層及查核人員，致無法對該等金額取得足夠及適切之查核證據，因此本會計師無法判斷是否須對該等金額作必要之調整。

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，以作為表示保留意見之基礎。

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。除保留意見之基礎段

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



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

情況四 就非公開發行公司本期財務報表單一要素無法取得足夠及適切之查核證據時，會計師所出具無法表示意見之查核報告

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，對前期財務報表作成無保留意見之結論。查核人員本期就占受查者權益90%之採用權益法處理之合資企業投資（於民國105年度取得）相關之財務資訊無法取得足夠及適切之查核證據，其對本期財務報表之可能影響係屬重大且廣泛（即本期出具無法表示意見之查核報告係屬適當）。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。
- 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不存在重大不確定性。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者） 公鑒：

無法表示意見及無保留意見

對民國一〇五年度財務報表無法表示意見

本會計師受委任查核甲公司民國一〇五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）。

本會計師對上開財務報表無法表示意見。由於無法表示意

見之基礎段所述事項之可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

對民國一〇四年度財務報表表示無保留意見

甲公司民國一〇四年十二月三十一日之資產負債表，暨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，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。

無法表示意見及無保留意見之基礎

對民國一〇五年度財務報表無法表示意見之基礎

甲公司採用權益法處理之合資企業投資（乙公司）於民國一〇五年十二月三十一日之帳面金額為新台幣xxx元，該金額占甲公司民國一〇五年十二月三十一日權益之90%。甲公司民國一〇五年度採權益法認列之損益份額為新台幣xxx元。本會計師未能接觸乙公司之財務資訊、管理階層及查核人員，致無法對該等金額取得足夠及適切之查核證據，因此本會計師無法判斷是否須對該等金額及權益變動表與現金流量表作必要之調整。

對民國一〇四年度財務報表表示無保留意見之基礎

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，以作為表示查核意見之基礎。

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

會計師查核民國一〇五年度財務報表之責任

本會計師之責任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，並出具查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

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。

會計師查核民國一〇四年度財務報表之責任

[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

情況五 就非公開發行公司本期財務報表多項要素無法取得足夠及適切之查核證據時，會計師所出具無法表示意見之查核報告

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.查核人員本期就存貨及應收帳款無法取得足夠及適切之查核證據，其對本期財務報表之可能影響係屬重大且廣泛（即本期出具無法表示意見之查核報告係屬適當）。
- 3.前期財務報表係由其他會計師查核並出具無保留意見之查核報告。
- 4.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不存在重大不確定性。

會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者） 公鑒：

無法表示意見

本會計師受委任查核甲公司民國一〇五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）。

本會計師對上開財務報表無法表示意見。由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

無法表示意見之基礎

本會計師於民國一〇五年十二月三十一日後方接受委任，致無法觀察甲公司民國一〇五年初及年底實體存貨盤點，亦無法以替代程序確定其存貨數量。民國一〇五年十二月三十一日存貨之帳面金額為新台幣xxx元。此外，甲公司於民國一〇五年九月新採用之應收帳款系統產生許多錯誤。截至查核報告日，管理階層仍在修正系統缺失及更正錯誤中。本會計師無法以替代程序確認或驗證民國一〇五年十二月三十一日應收帳款之帳面金額新台幣xxx元。因上述事項，本會計師無法判斷是否須對存貨及應收帳款之帳面金額暨綜合損益表、權益變動表及現金流量表作必要之調整。

其他事項

甲公司民國一〇四年度之財務報表係由其他會計師查核，並於民國一〇五年三月三十一日出具無保留意見之查核報告。

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

本會計師之責任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，並出具查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

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。

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 本審計準則重要名詞中英對照表

否定意見	Adverse opinion
無法表示意見	Disclaimer of opinion
廣泛	Pervasive
保留意見	Qualified opinion
質性揭露	Qualitative disclosures



附錄三 新舊條文對照表

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
<p>第一條 本<u>審計準則</u>係規範會計師依審計準則<u>700</u>號「財務報表查核報告」之規定對財務報表形成查核意見時，認為須表示修正式意見之情況下，出具適當查核報告之責任。本<u>審計準則</u>亦規範會計師表示修正式意見時，如何修正查核報告之格式及內容。審計準則<u>700</u>號之規定適用於所有情況。除於本<u>審計準則</u>引用或修改者外，審計準則</p>	<p>第一條 本<u>公報</u>係規範會計師依審計準則<u>公報第五十七號</u>「財務報表查核報告」之規定對財務報表形成查核意見時，認為須表示修正式意見之情況下，出具適當查核報告之責任。本<u>公報</u>亦規範會計師表示修正式意見時，如何修正查核報告之格式及內容。審計準則<u>公報第五十七號</u>「財務報表查核報告」之規定適用於所有情況。除於本<u>公報</u>引用</p>	<p>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。</p>

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
<p><u>700</u>號之規定不於本<u>審計準則</u>重述。</p>	<p>或修改者外，審計準則<u>公報第五十七號「財務報表查核報告」</u>之規定不於本<u>公報</u>重述。</p>	
<p>第 二 條 本<u>審計準則</u>規定三種類型之修正式意見：保留意見、否定意見及無法表示意見。修正式意見之類型取決於：</p> <p>1.導致修正式意見事項之性質，即財務報表是否存有重大不實表達，或於無法取得足夠及適切之查核證據之情況下財務報表可能存有重大不實表達。</p>	<p>第 二 條 本<u>公報</u>規定三種類型之修正式意見：保留意見、否定意見及無法表示意見。修正式意見之類型取決於：</p> <p>1.導致修正式意見事項之性質，即財務報表是否存有重大不實表達，或於無法取得足夠及適切之查核證據之情況下財務報表可能存有重大不實表達。</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

審計準則705號（TWSA705）

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
2.會計師就該事項對財務報表之影響或可能影響是否廣泛所作之判斷。	2.會計師就該事項對財務報表之影響或可能影響是否廣泛所作之判斷。	
第 三 條 本 <u>審計準則</u> 之目的，係使會計師於下列情況明確表示適當之修正式意見：	第 三 條 本公報之目的，係使會計師於下列情況明確表示適當之修正式意見：	配合總綱之用語修改。
第 四 條 本 <u>審計準則</u> 用語之定義如下： 1.廣泛：用以形容不實表達對財務報表之影響，或因無法取得足夠及適切之查核證據而可能存有未偵出不實表達對財務報表之可能影響之 <u>用語</u> 。對財務報	第 四 條 本公報用語之定義如下： 1.廣泛： <u>係指</u> 用以形容不實表達對財務報表之影響，或因無法取得足夠及適切之查核證據而可能存有未偵出不實表達對財務報表之可能影響。對財務報	1.配合總綱之用語修改。 2.文字修改。

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
<p>表有廣泛影響 係指，依會計 師之專業判 斷：</p> <p>(1)其影響不侷 限於財務報 表之特定要 素或項目。</p> <p>(2)其影響如侷 限於財務報 表之特定要 素或項目， 占（或可能 占）財務報 表之比例重 大。</p> <p>(3)涉及揭露 時，該揭露 對預期使用 者瞭解財務 報表係屬重 要。</p> <p>.....</p>	<p>表有廣泛影響 係指，依會計 師之專業判 斷：</p> <p>(1)其影響不侷 限於財務報 表之特定要 素或項目。</p> <p>(2)其影響如侷 限於財務報 表之特定要 素或項目， 占（或可能 占）財務報 表之比例重 大。</p> <p>(3)涉及揭露 時，該揭露 對預期使用 者瞭解財務 報表係屬重 要。</p> <p>.....</p>	
第 十八 條 會計師因無法取	第 十八 條 會計師因無法取	配 合 總

審計準則705號（TWSA705）

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
<p>得足夠及適切之查核證據而出具無法表示意見之查核報告時，應於無法表示意見段：</p> <p>1.敘明會計師對上開財務報表無法表示意見。</p> <p>2.敘明由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>3.將審計準則700號第二十一條第二款所述「財務報表業</p>	<p>得足夠及適切之查核證據而出具無法表示意見之查核報告時，應於無法表示意見段：</p> <p>1.敘明會計師對上開財務報表無法表示意見。</p> <p>2.敘明由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>3.將審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」第二</p>	<p>綱之用語修改。</p>



審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
經查核」修改為「本會計師受委任查核財務報表」。	十條第二款所述「財務報表業經查核」修改為「本會計師受委任查核財務報表」。	
<p>第十九條 會計師表示修正式意見時，除遵循審計準則700號中與查核意見之基礎有關之規定外，應：</p> <p>1.將審計準則700號第二十三條所規定之標題，由「查核意見之基礎」修改為「保留意見之基礎」、「否定意見之基礎」或「無法表示意見之基礎」。</p>	<p>第十九條 會計師表示修正式意見時，除遵循審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」中與查核意見之基礎有關之規定外，應：</p> <p>1.將審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」第二十三條所規定之標題，由「查核意見之基礎」修改為「保留意見之基礎」、「否</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

審計準則705號（TWSA705）

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
2.於本段敘明導致修正式意見之事項。	定意見之基礎」或「無法表示意見之基礎」。 2.於本段敘明導致修正式意見之事項。	
第二十四條 會計師表示保留或否定意見時，應依審計準則700號第二十三條第四款之規定，敘明「本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示[保留或否定意見]之基礎」。	第二十四條 會計師表示保留或否定意見時，應依審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」第二十三條第四款之規定，敘明「本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示[保留或否定意見]之基礎」。	配合總綱之用語修改。
第二十七條 會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而出具	第二十七條 會計師因無法取得足夠及適切之查核證據而出具	配合總綱之用語修



審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
<p>無法表示意見之查核報告時，應將會計師查核財務報表之責任段之內容修改為僅敘明：</p> <p>1.會計師之責任係依照審計準則執行查核工作，並出具查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>2.會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職</p>	<p>無法表示意見之查核報告時，應將會計師查核財務報表之責任段之內容修改為僅敘明：</p> <p>1.會計師之責任係依照<u>一般公認</u>審計準則執行查核工作，並出具查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>2.會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員</p>	<p>改。</p>

審計準則705號（TWSA705）

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
業道德規範， 與受查者保持 超然獨立，並 履行該規範之 其他責任。	已依會計師職 業道德規範， 與受查者保持 超然獨立，並 履行該規範之 其他責任。	
第三十一條 審計準則 <u>700</u> 號 規定，為形成查 核意見，會計師 應對是否能合理 確信財務報表整 體未存有重大不 實表達作成結 論。會計師於作 成結論時，須考 量其依審計準則 <u>450</u> 號「查核過 程中所辨認不實 表達之評估」之 規定，所評估之 未更正不實表達 對財務報表之影 響。	第三十一條 審計準則 <u>公報第 五十七號「財務 報表查核報告」</u> 規定，為形成查 核意見，會計師 應對是否能合理 確信財務報表整 體未存有重大不 實表達作成結 論。會計師於作 成結論時，須考 量其依審計準則 <u>公報第五十二號</u> 「查核過程中所 辨認不實表達之 評估」之規定， 所評估之未更正 不實表達對財務	配合總 綱之用 語修 改。

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
	報表之影響。	
<p>第三十二條 審計準則<u>450</u>號將不實表達定義為所報導財務報表項目之金額、分類、表達或揭露，與該項目依適用之財務報導架構應有之金額、分類、表達或揭露，二者間之差異。因此，重大不實表達可能導因於：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.所選擇之會計政策不適當。 2.所選擇會計政策之應用不適當。 3.財務報表之揭露不適當或不足夠。 	<p>第三十二條 審計準則<u>公報第五十二號「查核過程中所辨認不實表達之評估」</u>將不實表達定義為所報導財務報表項目之金額、分類、表達或揭露，與該項目依適用之財務報導架構應有之金額、分類、表達或揭露，二者間之差異。因此，重大不實表達可能導因於：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.所選擇之會計政策不適當。 2.所選擇會計政策之應用不適當。 3.財務報表之揭露不適當或不 	<p>配合總綱之用語修改。</p>

審計準則705號（TWSA705）

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
	足夠。	
<p>第五十一條 本<u>審計準則</u>於中華民國一十一年十月四日發布，將審計準則公報第五十九號「<u>修正意見之查核報告</u>」更名為<u>審計準則 705 號「修正式意見之查核報告」</u>，自中華民國一十一年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，中華民國一〇五年七月五日發布之<u>審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」</u>，不再適用。</p>	<p>第五十一條 本<u>公報</u>於中華民國一〇五年七月五日發布，並自<u>中華民國一〇七年七月一日起實施</u>，亦得提前適用。</p>	<p>配合本審計準則之修正，修改為此修正後條文。</p>
附錄一 修正式意見	附錄一 修正式意見	配合總綱之用

審計準則705號 新條文	審計準則公報第五十九號 原條文	說明
查核報告之 例示 （相關條文： 第四十三條及第四十四條） （詳修正後準則之各例示）	查核報告之 例示 （相關條文： 第四十三條及第四十四條） （詳原公報之各例示）	語 修 改。
附錄二 本審計準則 重要名詞中 英對照表	附錄二 本公報重要 名詞中英對 照表	配 合 總 綱 之 用 語 修 改。

一、發布審計準則公報第五十九號者：

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
馬嘉應 張嵐菁 莊文玲 劉克宜
郭佳君 郭錦蓉 陳玫燕 陳叡智

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 705 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）