

經濟財政司司長辦公室

GABINETE DO SECRETÁRIO PARA A ECONOMIA
E FINANÇAS

第 69/2007 號經濟財政司司長批示

Despacho do Secretário para a Economia
e Finanças n.º 69/2007

經濟財政司司長行使《澳門特別行政區基本法》第六十四條賦予的職權，並根據第 23/2004 號行政法規第三條（二）項的規定，作出本批示。

Usando da faculdade conferida pelo artigo 64.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e nos termos da alínea 2) do artigo 3.º do Regulamento Administrativo n.º 23/2004, o Secretário para a Economia e Finanças manda:

一、核准載於本批示附件內第68/2004號經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》應用技術指引，該等指引為本批示的組成部分。

1. São aprovadas as Instruções Técnicas para aplicação das Normas Técnicas de Auditoria aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004, que se publicam em anexo ao presente despacho e que dele fazem parte integrante.

二、本批示自其公佈翌日起生效。

2. O presente despacho entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

二零零七年七月五日

5 de Julho de 2007.

經濟財政司司長 譚伯源

O Secretário para a Economia e Finanças, *Tam Pak Yuen*.

《核數實務準則》應用技術指引

第1號 - 核數報告

目 錄

一、引言

二、核數報告

核數意見

適用的會計原則

核數意見的形成

三、核數報告的內容

標題

收件人

引言段

管理層對財務報表的責任

核數師的責任

核數意見

其他報告事項

核數師的簽名

核數報告的日期

核數師的工作地址

四、核數意見的類型

無保留意見

強調事項

導致發表無保留意見以外的核數意見的情況

核數範圍受到限制

保留意見 - 核數範圍受到限制

無法表示意見 - 核數範圍受到限制

會計政策的分歧

保留意見 - 會計政策的分歧

否定意見 - 會計政策的分歧

五、摘要財務報表的審核

六、核數報告示例

七、形成核數意見的流程

一、引言

1. 制定本指引的目的，是為了規範核數師編製和出具核數報告。
2. 本指引為核數師對財務報表形成核數意見提供指南；同時，說明核數報告的內容、格式和核數意見的類型，並提供核數報告的參考示例。
3. 本指引根據第 23/2004 號行政法規核准的《核數準則》以及第 68/2004 號經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》第十二條『核數報告』制定。

二、核數報告

1. 核數報告是指核數師根據《核數準則》和《核數實務準則》的要求，在實施核數工作的基礎上對被審核實體的財務報表發表意見的書面文件。
2. 核數報告必須採用書面形式。

核數意見

3. 核數報告應清楚表達核數師對財務報表的意見。
4. 《核數準則》內『一般準則』的第一段指出，“獨立核數的目的是對被審核實體財務報表的合法性、公允性及會計處理方法的一貫性發表意見。”；同時，《核數準則》內『報告準則』的第四段亦指出，“核數師應在核數報告中清楚指明編製財務報表所採用的會計原則，並說明財務報表是否根據該原則編製，在所有重要方面是否真實、公允地反映被審核實體財務狀況、經營結果和現金流量，以及所採用的會計處理方法是否符合一貫性原則。”。
5. 因此，核數師在核數報告中所表達的對財務報表的意見，應清楚說明已審核的財務報表是否根據適用的會計原則編製，並在所有重要方面是否真實、公允地反映被審核實體的財務狀況、經營結果和現金流量。同時，亦應對財務報表是否符合特定法例的規定表達意見；例如，保險公司是否按照保險法例的規定，適當和及時地記錄其保險業務。
6. 《核數準則》內『一般準則』的第二段指出，“核數意見應合理地讓財務報表使用者了解已審核財務報表的可靠程度，但不應被認為是對被審核實體持續經營能力及其經營效率所作的承諾。”

7. 因此，核數報告中所使用的措辭，應避免使人產生核數意見提供了對財務報表的內容正確無誤的絕對保證的錯誤理解，亦不應有任何對被審核實體是否可以持續經營，或對其經營效率所作的保證或承諾。

適用的會計原則

8. 第25/2005號行政法規核准了強制適用於澳門特別行政區的《會計準則》，該《準則》包括《一般財務報告準則》和《財務報告準則》，亦包括必要的會計報表。
9. 一般情況下，《核數準則》和《核數實務準則》內所指的適用的“會計原則”，是指第25/2005號行政法規核准的《會計準則》，亦即是指《一般財務報告準則》或《財務報告準則》。另外，法律或規章可能對特定類型企業的會計賬目和財務報表編製的方法作出了特別的規定，對於這些企業，適用的“會計原則”亦包括法律或規章內有關這方面的規定。
10. 在特殊的情況下，財務報表可能是根據其他會計準則編製的，例如，非牟利機構可能根據本身章程規定的會計處理方法來編製財務報表；在這些情況下，適用的“會計原則”是指編製財務報表所依據的這些會計準則。
11. 根據《一般財務報告準則》第1條第1.1段，一套完整的財務報表包括資產負債表、損益表和附註。因此，依據《一般財務報告準則》編製財務報表的企業並不需要編製現金流量表。所以，對於這類企業的財務報表的核數報告，無須說明現金流量的情況。
12. 根據《一般財務報告準則》第1條第1.2段，“財務報表應恰當地反映主體的財務狀況和經營業績。適當地運用《一般財務報告準則》，並在必要時提供附加披露，則可形成恰當地列報的財務報表。”。因此，按照《一般財務報告準則》編製的財務報表，將恰當地，而非公允地，反映企業的財務狀況和經營結果。對於根據《一般財務報告準則》編製的財務報表，核數報告中的“公允”用語應表述為“恰當”。

核數意見的形成

13. 核數師應覆核和評價從獲得的核數證據中得出的結論，以此作為對財務報表發表意見的基礎。
14. 在形成對財務報表的意見時，核數師應以核數工作中所獲得的核數證據為基礎，評估是否能夠合理確信財務報表整體上不存在重大誤報；同時，亦應考慮所取得的核數證據是否充分和適當。
15. 核數師在形成對財務報表是否根據適用的會計原則，在所有重要方面真實、公允（或恰當）地反映被審核實體的財務狀況和經營結果的意見時，必須評估財務報表是否已

按照適用的會計原則中對特定的交易、賬戶餘額和披露的要求來編製及呈報，包括評估：

- (1) 選擇採用的會計政策是否與適用的會計原則一致，並適合當時的情況；
- (2) 管理層作出的會計估計在當時的情況下是否合理；
- (3) 財務報表內披露的訊息（包括會計政策的披露）是否相關、可靠、可比及可理解；
- (4) 財務報表是否提供了足夠的披露，使財務報表的使用者了解重大交易和事項的影響。

三、核數報告的內容

1. 核數報告應包括下列基本內容：

- (1) 標題；
- (2) 收件人；
- (3) 引言段；
- (4) 管理層對財務報表的責任；
- (5) 核數師的責任；
- (6) 核數意見；
- (7) 其他報告事項；
- (8) 核數師的簽名；
- (9) 核數報告的日期；
- (10) 核數師的工作地址。

標題

2. 核數報告的標題應能清楚顯示該報告是一份由獨立核數師簽發的報告，並能與其他報告區分。
3. 核數報告的標題應統一採用“獨立核數報告”。
4. 根據《核數師通則》對執行法定覆核結果的報告，應採用“賬目法定證明書”的標題。

收件人

5. 核數報告的收件人是指按照核數業務約定書或特定法例的要求致送核數報告的對象，一般是指核數業務的委託人（即公司的全體股東）。
6. 核數報告應載明收件人的全稱。
7. 如果核數師認為有助於財務報表使用者了解被審核實體的背景，可在核數報告內說明

被審核實體的註冊地和法人類別。

引言段

8. 核數報告的引言段應指明被審核實體的名稱，以及表明已對其財務報表完成審核。
9. 核數報告的引言段應說明已審核財務報表各個組成部分的名稱（例如，資產負債表、損益表、附註）、日期或涵蓋的期間。
10. 如果已審核的財務報表被包括在一份含有其他資訊（例如，董事會的業務報告、監事會意見書或其他補充性資訊）的文件內一併公佈，核數師可在核數報告內適當地標明已審核財務報表所在的頁碼，以避免使用者對核數意見所涵蓋的範圍產生誤解。
11. 核數意見涵蓋由適用的會計原則所定義的一套完整的財務報表。如果財務報表是根據《一般財務報告準則》編製，一套完整的財務報表包括：資產負債表、損益表和附註。如果財務報表是根據《財務報告準則》編製，一套完整的財務報表包括：資產負債表、損益表、權益變動表、現金流量表和附註。

管理層對財務報表的責任

12. 核數報告應說明，根據適用的會計原則編製及呈報財務報表是企業管理層的責任。
13. 根據《一般財務報告準則》內『框架』的第2.4段，“編報企業的財務報表乃企業管理層之責任”；而根據《財務報告準則》內之『編報財務報表的框架』第11段，“主體管理層對於編報主體的財務報表負有首要責任”。
14. 核數報告應同時指出管理層的這些責任包括：
 - (1) 設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；
 - (2) 選擇和運用適當的會計政策；
 - (3) 作出合理的會計估計。
15. 如果法律或規章對管理層在編報財務報表方面的責任有特別的規定，核數師可在上段中加入這方面的說明。
16. 本指引使用“管理層”這一用語來作為對財務報表的編報負有責任的人士的統稱，這一用語相當於《核數準則》和《核數實務準則》內所使用的“管理當局”，亦包括《商法典》內所稱的“商業企業主”和“行政管理機關”等表述。

核數師的責任

17. 核數報告應說明核數師的責任是在實施核數工作的基礎上對財務報表發表意見。
18. 核數報告應說明核數工作是根據澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》進行，同時，亦應說明該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。
19. 第 23/2004 號行政法規第三條規定，“核數師對任何企業或實體的賬目進行法定審核/覆核以及履行其他職責時，除遵守其他適用法例外，必須遵循：(一)載於本行政法規附件的《核數準則》內的原則及規定；(二)經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》內的程序、指引及說明。”，因此，《核數準則》和《核數實務準則》構成在澳門特別行政區進行賬目審核/覆核所必須遵循的技術準則。在本指引中，《核數準則》和《核數實務準則》統稱為“澳門核數準則”。
20. 核數師可能同時根據澳門核數準則以及另一套核數準則（例如，國際審計準則或香港核數準則）進行核數工作。如果核數師遵循了所有澳門核數準則的要求，同時又遵循了另一套核數準則的全部要求時，可在核數報告內說明核數工作是根據澳門核數準則及另一套核數準則進行。
21. 核數報告應說明核數工作的以下內容：
 - (1) 實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據；
 - (2) 核數師根據其專業判斷，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估，而選擇實施相應的核數程序。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見（如果核數師有責任對被審核實體與財務報表有關的內部控制的有效性發表意見，則核數師的上述說明應刪除核數師對內部控制的考慮並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見的陳述。）；
 - (3) 評價管理層所採用的會計政策的適當性、會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。
22. 核數報告應說明核數師相信所取得的核數證據充分和適當，並為核數意見提供了合理的基礎。

核數意見

23. 核數師應根據核數結論，發表下列之一的核數意見：
 - (1) 無保留意見；
 - (2) 保留意見；
 - (3) 否定意見；

(4) 無法表示意見。

24. 本指引第四部分提供了核數師在各類情況下發表不同核數意見的詳細指南。

其他報告事項

25. 根據特定法律或規章的要求，核數師可能需要就被審核實體財務報表以外的其他事項發表意見或進行報告。例如，對核數工作過程中發現的違法情況的報告，或對被審核實體會計賬冊是否適當保存和正確記錄發表意見。

26. 當核數師在核數報告內陳述其他報告事項時，應在緊接意見段後，使用一段獨立的段落。

核數師的簽名

27. 核數報告應由負責的核數師簽署，或由負責核數工作的合夥人（股東）代表核數公司簽署。

28. 如果核數業務是由獨立執業的註冊核數師承辦，核數報告應由該獨立執業的註冊核數師以個人名義簽署；如果核數業務是由核數公司承辦，核數報告應由負責該項核數業務的合夥人（股東）代表核數公司簽署。

核數報告的日期

29. 核數報告的日期是核數師完成核數工作的日期。

30. 核數報告的日期向財務報表使用者表明核數師考慮了直至該日為止所發生的對財務報表的真實和公允（或恰當）性有重大影響的交易或事項，因此，核數報告的日期不應早於核數師為支持核數意見而取得充分和適當核數證據的日期。

31. 由於核數師的責任是對由管理層編製的財務報表發表意見，所以核數報告的日期，不應早於管理層簽署及提交財務報表的日期。實務上，一般將上述兩個日期定在同一日。

核數師的工作地址

32. 核數報告內應標明核數師的工作地址。

33. 核數師的工作地址是指註冊核數師或核數公司辦事處所在的城市。一般情況下，當註冊核數師或核數公司辦事處位於澳門特別行政區時，核數師的工作地址可簡稱為“澳門”。

四、核數意見的類型

無保留意見

1. 如果核數師斷定財務報表是根據適用的會計原則編製，並在所有重要方面反映了真實、公允（或恰當）的內容，應發表無保留意見。
2. 當核數師斷定財務報表是根據適用的會計原則編製，並在所有重要方面反映了真實、公允（或恰當）的內容時，應確保財務報表同時符合下列情況：
 - (1) 財務報表的內容符合相關法例、規章中有關財務報告方面的規定；
 - (2) 財務報表按照適當且一貫採用的會計政策編製；
 - (3) 財務報表提供了足夠的披露，使使用者能夠清楚理解其包含的訊息；
 - (4) 核數工作已經按照澳門核數準則完成，且核數過程未受任何重大限制；
 - (5) 不存在應調整或披露而被審核實體未予調整或披露的重要事項。
3. 當發表無保留意見時，核數報告的意見段應表明核數師確信財務報表是根據適用的會計原則編製，並在所有重要方面真實、公允（或恰當）地反映了被審核實體的財務狀況、經營結果和（當適用時）現金流量的核數意見。【參考示例一及示例二】

強調事項

4. 當出現下列的特殊情況或事項時，核數師應考慮在核數報告的意見段之後增加一段強調事項段，對此予以強調：
 - (1) 存在可能導致對持續經營能力產生重大疑慮的情況或事項；【參考示例三】
 - (2) 存在可能對財務報表產生重大影響的（除持續經營問題以外的）不確定事項。【參考示例四】
5. 核數師應在強調事項段內說明，這些情況或事項並不影響核數師已發表的核數意見，該段內容僅用於提醒財務報表使用者的關注。

導致發表無保留意見以外的核數意見的情況

6. 當出現下列情況，且核數師判斷該情況對財務報表有重大影響時，不應發表無保留意見：
 - (1) 核數工作的範圍受到限制；在這種情況下，核數師應考慮發表保留意見或無法表示意見；
 - (2) 核數師與管理層就所選用的會計政策的恰當性、會計政策的運用方法或財務報表披露的適當性存在分歧；在這種情況下，核數師應考慮發表保留意見或否定意見。
7. 當核數師發表無保留意見以外的其他核數意見時，應在核數報告的意見段之前增加一段說明段，清楚說明導致發表該意見的所有重要原因；同時，在可行的情況下，說明

對財務報表內的金額可能產生的影響。

核數範圍受到限制

8. 核數工作的範圍受到限制的情況可能是由於被審核實體本身施加的限制而引起，亦可能是由於其他情況或環境因素的影響而產生。當出現核數工作的範圍受到限制時，核數師應考慮採用可行的替代程序以獲取支持發表無保留意見的充分和適當的核數證據。如不可行，核數師應評估核數工作的範圍受到限制對核數結論的影響程度，以確定應發表意見的類型。
9. 在接受核數業務的委託前，如果已經知道核數工作的範圍將受到限制，且無法實施替代程序，可能導致發表無法表示意見時，核數師不應接受委託。
10. 當核數師由於核數工作的範圍受到限制而需要發表保留意見或無法表示意見時，核數報告內應說明限制的情況，並指出若不存在該限制時對財務報表可能需要進行的調整。

保留意見 - 核數範圍受到限制【參考示例七】

11. 如果核數師認為不能發表無保留意見，但核數工作範圍受到限制的影響的重要性及廣泛性未至於需要發表無法表示意見時，則應發表保留意見。保留意見應使用“除……之外”的句式，說明持保留意見的相關事項。
12. 核數師因核數工作的範圍受到限制而發表保留意見，取決於無法實施的核數程序對發表意見的重要性。核數師在判斷重要性時，應考慮相關事項潛在影響的性質和範圍，以及在財務報表中的重要程度。
13. 當核數師因核數工作的範圍受到限制而發表保留意見時，核數報告意見段的措辭應表明，保留意見是關於對財務報表可能產生的影響而非關於核數工作的範圍受到限制本身的原因而發表。

無法表示意見 - 核數範圍受到限制【參考示例九】

14. 如果核數工作範圍受到限制的可能影響相當重大和廣泛，使核數師因不能取得充分和適當的核數證據而無法對財務報表發表意見，則核數師應發表無法表示意見。
15. 當發表無法表示意見時，核數師應刪除核數報告內關於核數師的責任的說明，並根據情況，刪除或修改關於核數工作範圍的描述。核數報告的引言段應說明核數師接受委託審核財務報表，而不應表明已對財務報表完成審核。核數報告的意見段應說明由於核數範圍受到限制可能產生的影響非常重大，核數師無法對財務報表發表意見。

會計政策的分歧

16. 如果核數師與管理層就所選用的會計政策的恰當性、會計政策的運用方法或財務報表披露的適當性等問題存在分歧，可能反映了財務報表的真實和公允（或恰當）性存在疑問。在這些情況下，核數師應評估分歧對核數結論的影響程度，以確定應發表意見的類型。

保留意見 - 會計政策的分歧【參考示例五及示例六】

17. 如果核數師認為不能發表無保留意見，但與管理層就會計政策的分歧的重要性及廣泛性未至於需要發表否定意見時，則應發表保留意見。保留意見應使用“除……之外”的句式，說明持保留意見的相關事項。

否定意見 - 會計政策的分歧【參考示例八】

18. 如果核數師與管理層就會計政策的分歧對財務報表的影響相當重要和廣泛，致使核數師確信在報告中發表保留意見並不適合於揭示財務報表的誤導和不完整，則核數師應發表否定意見。
19. 當發表否定意見時，核數報告的意見段應說明由於與管理層在會計政策方面存在分歧的事項的影響重大，核數師認為財務報表不符合適用的會計原則，未能真實和公允（或恰當）地反映被審核實體的財務狀況和經營結果。

五、摘要財務報表的審核

1. 在某些情況下，企業可能需要編製一份概述其已審核財務報表內容的摘要財務報表。例如，用於根據法律規定對外公佈的目的。在這些情況下，所公佈的摘要財務報表是已審核的完整財務報表的撮要內容。例如，可能只包括資產負債表和損益表。
2. 除非核數師已對摘要財務報表依據的完整財務報表發表了核數意見，否則，不應對摘要財務報表發表意見。
3. 摘要財務報表的核數報告應包括下列基本內容：
- (1) 標題；
 - (2) 收件人；
 - (3) 摘要財務報表所依據的已審核財務報表的識別；
 - (4) 對已審核財務報表簽發核數報告的日期，以及所發表核數意見的類型；
 - (5) 對摘要財務報表的內容與已審核財務報表是否一致的意見；
 - (6) 強調為更全面了解被審核實體財務狀況和業績，以及核數工作的範圍，摘要財務報表應與完整的已審核財務報表和核數報告一併閱讀的說明；
 - (7) 核數報告的日期；

- (8) 核數師的簽名；
 - (9) 核數師的工作地址。
4. 摘要財務報表的核數報告的標題，應採用“摘要財務報表之獨立核數報告”。
5. 摘要財務報表的核數報告應說明核數師已按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》審核了被審核實體的完整財務報表，以及對已審核財務報表所發表的核數意見。
6. 如果核數師對被審核實體的財務報表發表了保留意見、否定意見或無法表示意見，應在摘要財務報表的核數報告內簡述發表該意見的主要原因。
7. 摘要財務報表的核數報告的措辭，應使人清楚理解已審核財務報表與摘要財務報表的區別。
8. 摘要財務報表的核數報告應對摘要財務報表的内容與已審核財務報表是否一致發表意見。
9. 摘要財務報表的核數報告內應提醒使用者，為了更全面了解被審核實體的財務狀況和經營結果，以及了解核數工作的範圍，摘要財務報表應與完整的已審核財務報表和核數報告一併閱讀。
10. 本指引第六部分的【示例十三】和【示例十四】分別提供了對已審核財務報表發表無保留意見和保留意見情況下的摘要財務報表的核數報告的示例。

六、核數報告示例

無保留意見

【示例一】 根據《財務報告準則》編製的財務報表

【示例二】 根據《一般財務報告準則》編製的財務報表

無保留意見 - 強調事項

【示例三】 存在對持續經營能力產生重大疑慮的情況

【示例四】 存在對財務報表有重大影響的不確定事項

保留意見

【示例五】 會計處理不恰當

【示例六】 財務報表披露不充分

【示例七】 核數範圍受到限制

否定意見

【示例八】 會計處理不恰當

無法表示意見

【示例九】 核數範圍受到限制

部分特殊類型企業的無保留意見

【示例十】 保險公司

【示例十一】 博彩承批公司及管理公司

【示例十二】 非商業機構

摘要財務報表的核數報告

【示例十三】 對已審核財務報表發表無保留意見時的摘要財務報表的核數報告

【示例十四】 對已審核財務報表發表保留意見時的摘要財務報表的核數報告

【核數報告示例一】**無保留意見****(根據《財務報告準則》編製的財務報表)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東¹：

(於澳門註冊成立之有限公司)²

本人/我們³審核了隨附【載於第__頁至第__頁】⁴的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層⁵負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

本人認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師⁶

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

¹ 或其他適當的收件人。

² 如果核數師認為在核數報告內指明被審核實體的法人類型有助於對其財務報表的理解，可加入此段說明。

³ 根據承辦核數業務的是獨立執業的核數師或核數公司而選擇使用“本人”或“我們”。

⁴ 如果已審核的財務報表被包括在一份含有其他資訊的文件內，核數師可選擇在此處加入標明財務報表所在頁碼的說明。

⁵ 或企業管理層的確切稱呼，例如，行政管理機關、董事、董事會等。

⁶ 本示例假設由獨立執業的核數師簽發核數報告，由核數公司簽發核數報告的示例請參照示例十、十一和十二。

【核數報告示例二】**無保留意見****(根據《一般財務報告準則》編製的財務報表)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《一般財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

本人認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《一般財務報告準則》，在所有重要方面真實和恰當地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例三】**無保留意見**

(因存在對持續經營能力產生重大疑慮的情況而加入強調事項段)

獨立核數報告

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

本人認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

此外，本人提醒財務報表使用者關注，如財務報表附註 X 所述，ABC 有限公司在二零 X 一年發生虧損 X 萬元，在二零 X 一年十二月三十一日，流動負債高於資產總額 X 萬元。ABC 有限公司已在財務報表附註 X 充分披露了擬採取的改善措施，但其持續經營能力仍然存在重大不確定性。本段內容並不影響已發表的核數意見。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例四】**無保留意見**

(因存在對財務報表有重大影響的不確定事項而加入強調事項段)

獨立核數報告

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

本人認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

此外，本人提醒財務報表使用者關注，如財務報表附註 X 所述，二零 X 一年十二月二十日 ABC 有限公司被 Y 公司指控侵犯其專利權，要求賠償損失 X 萬元。法院已經受理，但尚未審理。由於訴訟的結果在現階段難以準確預計，所以 ABC 有限公司未有在財務報表內確認賠償的損失準備。如果 ABC 有限公司敗訴，停止使用專利權並賠償 Y 公司損失將會對其財務狀況、經營結果和現金流量產生重大影響。本段內容並不影響已發表的核數意見。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例五】**保留意見****(會計處理不恰當)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 保留意見

如財務報表附註 X 所述，ABC 有限公司二零 X 一年九月購入的樓宇和設備並沒有計提折舊。如果按照直線法採用年折舊率 4% 和 20% 分別對樓宇和設備計提折舊，本年度的折舊費用應增加 X 萬元。相應地，ABC 有限公司二零 X 一年十二月三十一日的累計折舊應增加 X 萬元，不動產、廠場和設備的賬面淨值應減少 X 萬元，本年度虧損應增加 X 萬元。

本人認為，除前段所述新購入的不動產、廠場和設備沒有計提折舊對財務報表的影響之外，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例六】**保留意見****(財務報表披露不充分)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 保留意見

二零 X 一年十二月一日，ABC 有限公司將賬面價值為 X 萬元的存貨作為抵押，向 Y 銀行貸款 X 萬元，但沒有在財務報表內披露有關事項。

本人認為，除前段所述沒有在財務報表內披露有關存貨抵押的事項可能產生的影響之外，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例七】**保留意見****(核數範圍受到限制)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。除了在保留意見段落中所提及之情況外，本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 保留意見

由於本人在二零 X 一年十二月三十一日之後才被委託為 ABC 有限公司之核數師，本人沒有觀察 ABC 有限公司在此日進行的存貨盤點，亦無法實施替代程序，以對期末存貨的數量和狀況獲取充分和適當的核數證據。

本人認為，除前段所述未能對期末存貨的數量和狀況獲取充分和適當的核數證據而可能產生的影響之外，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例八】

否定意見

(會計處理不恰當)

獨立核數報告

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 否定意見

如財務報表附註 X 所述，由於工程施工失誤，ABC 有限公司需要為其負責的一項建築工程支付大額的額外費用，雖然有關的工程截至二零 X 一年十二月三十一日尚未完工，但預計工程總支出將超過工程合同的收入 X 萬元。ABC 有限公司未有按照財務報告準則的要求，將有關工程的預計損失確認為本年度的費用。如按照財務報告準則的要求將有關工程的預計損失確認為本年度的費用，ABC 有限公司本年度的經營結果將由盈利 X 萬元變為虧損 X 萬元。

本人認為，由於受到前段所述事項的重大影響，上述的財務報表不符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，未能真實和公允地反映 ABC 有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例九】**無法表示意見****(核數範圍受到限制)****獨立核數報告**

致 ABC 有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人接受委託審核隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數意見 - 無法表示意見

ABC 有限公司未有對二零 X 一年十二月三十一日的存貨進行盤點，金額為 X 萬元。本人無法實施存貨監盤，也無法實施替代核數程序，以對期末存貨的數量和狀況獲取充分和適當的核數證據。此外，由於 ABC 有限公司未能提供債務人地址，本人無法對二零 X 一年十二月三十一日的應收賬款餘額實施函證，金額為 X 萬元，且無法實施其他核數程序，以獲取充分和適當的核數證據。

由於前段所述的核數範圍受到限制可能產生的影響非常重大，本人無法對上述財務報表發表意見。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例十】**無保留意見****(保險公司)****獨立核數報告**

致 ABC 保險股份有限公司全體股東：

(於澳門註冊成立之股份有限公司)

我們審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 保險股份有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

我們的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。我們按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

我們相信，我們已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

我們認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 保險股份有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

此外，ABC 保險股份有限公司向我們提供了所要求的全部資訊和解釋。我們認為，ABC 保險股份有限公司之會計賬冊適當及適時地記錄了其保險業務。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

M&N 會計師事務所

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例十一】**無保留意見****(博彩承批公司及管理公司)****獨立核數報告**

致 ABC 股份有限公司全體股東：
(於澳門註冊成立之股份有限公司)

我們審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的 ABC 股份有限公司的財務報表，該財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據澳門特別行政區頒布的《財務報告準則》編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

我們的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。我們按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

我們相信，我們已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

我們認為，上述的財務報表符合澳門特別行政區之《財務報告準則》，在所有重要方面真實和公允地反映了 ABC 保險股份有限公司於二零 X 一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

此外，ABC 股份有限公司向我們提供了所要求的全部資訊和解釋。我們認為，ABC 股份有限公司之會計賬冊適當及正確地記錄了其經營業務。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

M&N 會計師事務所

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例十二】**無保留意見
(非商業機構)****獨立核數報告**

致【核數報告的收件人】：

本人審核了隨附【載於第__頁至第__頁】的【被審核實體】的財務報表，該財務報表由二零X一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

管理層對財務報表的責任

管理層負有根據【適用的會計準則及法例或章程】編製和呈報財務報表的責任。這些責任包括：設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；選擇和運用適當的會計政策；作出合理的會計估計；以及保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人的責任是在實施核數工作的基礎上對上述財務報表發表意見。本人按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》實施了核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。在對這些風險作出評估時，核數師考慮了與被審核實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對被審核實體內部控制的有效性發表意見。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

本人相信，本人已獲得了充分和適當的核數證據，為發表核數意見提供了合理的基礎。

核數意見 - 無保留意見

本人認為，上述的財務報表符合【適用的會計準則及法例或章程】，在所有重要方面真實和公允地反映了【被審核實體】於二零X一年十二月三十一日的財務狀況以及截至該日止年度的經營結果和現金流量。

【如適用，在本段加入特定法例或章程內規定的其他報告事項。】

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零X二年X月X日，於澳門

【核數報告示例十三】**對已審核財務報表發表無保留意見時的摘要財務報表的核數報告****摘要財務報表之獨立核數報告**

致 ABC 股份有限公司全體股東：

（於澳門註冊成立之股份有限公司）

我們按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》審核了 ABC 股份有限公司二零 X 一年度的財務報表，並已於二零 X 二年 X 月 X 日就該財務報表發表了無保留意見的核數報告。

上述已審核的財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

隨附由管理層編製的摘要財務報表是上述已審核財務報表的撮要內容，我們認為，摘要財務報表的內容，在所有重要方面，與已審核財務報表的內容一致。

為更全面了解 ABC 股份有限公司的財務狀況和經營結果以及核數工作的範圍，隨附的摘要財務報表應與已審核的財務報表以及獨立核數報告一併閱讀。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

M&N 會計師事務所

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【核數報告示例十四】**對已審核財務報表發表保留意見時的摘要財務報表的核數報告****摘要財務報表之獨立核數報告**

致 ABC 股份有限公司全體股東：

（於澳門註冊成立之股份有限公司）

我們按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》審核了 ABC 股份有限公司二零 X 一年度的財務報表，並已於二零 X 二年 X 月 X 日就該財務報表發表了保留意見的核數報告。發表保留意見的原因，是由於無法對期末應收賬款餘額獲取充分和適當的核數證據。

上述已審核的財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

隨附由管理層編製的摘要財務報表是上述已審核財務報表的撮要內容，我們認為，摘要財務報表的內容，在所有重要方面，與已審核財務報表的內容一致。

為更全面了解 ABC 銀行股份有限公司的財務狀況和經營結果以及核數工作的範圍，隨附的摘要財務報表應與已審核的財務報表以及獨立核數報告一併閱讀。

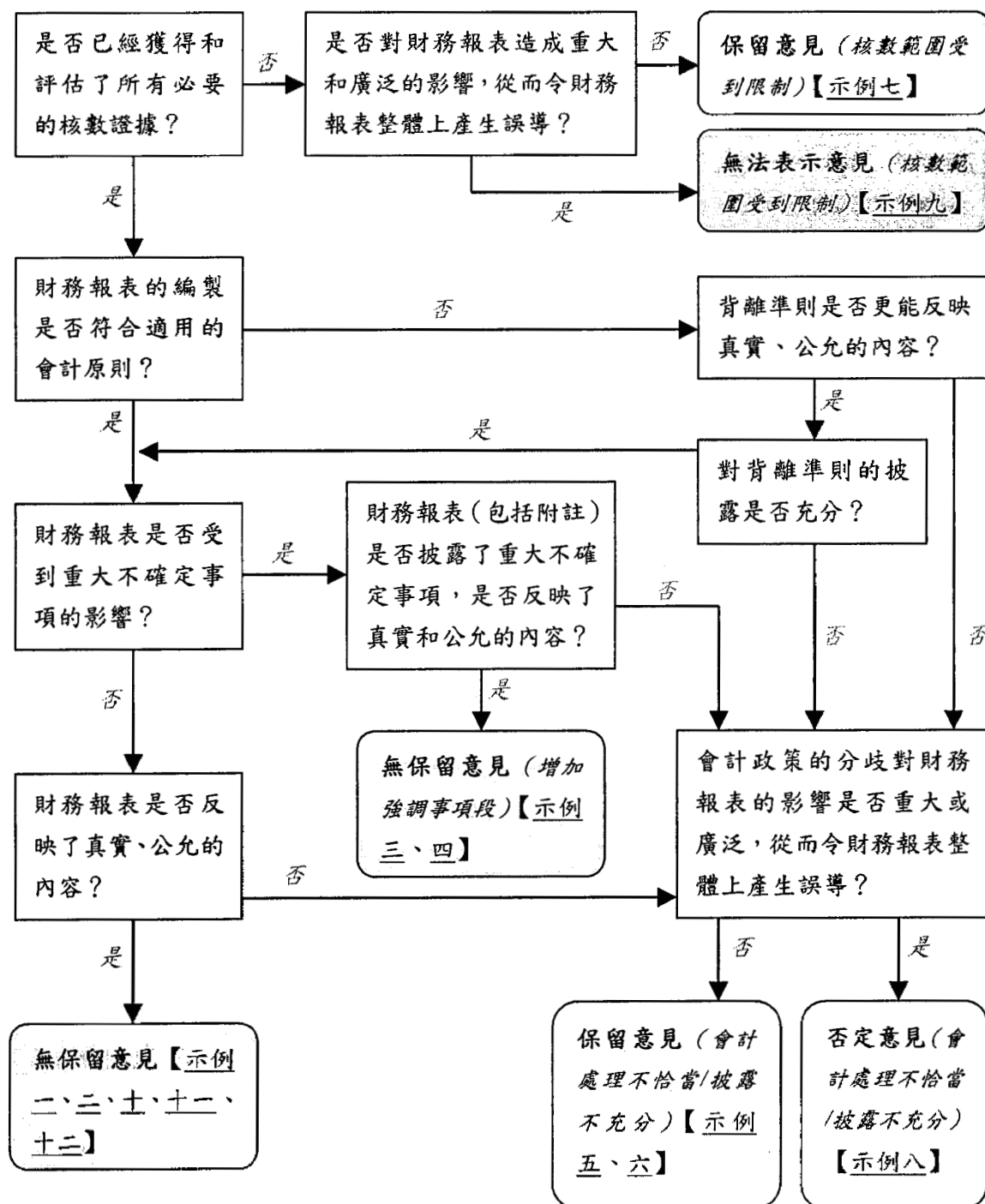
XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

M&N 會計師事務所

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

七、形成核數意見的流程



《核數實務準則》應用技術指引

第 2 號 - 核數業務約定書

目 錄

- 一、引言
 - 二、核數業務約定書的內容
 - 三、延續性核數業務
 - 四、核數業務的變更
 - 五、核數業務約定書示例
-

一、引言

1. 制定本指引的目的，是為了規範核數業務約定書的內容，協助核數師編寫適當的核數業務約定書，以及向核數師提供處理由客戶提出變更核數業務要求的指南。
2. 本指引提供了一份核數業務約定書的參考示例。
3. 本指引根據第 23/2004 號行政法規核准的《核數準則》以及第 68/2004 號經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》第一條『核數業務約定書』制定。

二、核數業務約定書的內容

接受核數業務委託

1. 核數師在接受核數業務委託前，應與顧客或被審核實體（以下統稱為“客戶”）就核數工作內容的條款達成協議，並簽訂核數業務約定書。
2. 客戶是指委託核數師執行核數工作的個人或機關。一般情況下，客戶通常是企業的全體股東（股東會）或行政管理機關。
3. 在某些特殊的情況下，核數工作可能是由法院指派（例如商法典第六十條所指的情況），在這些情況下，核數業務的客戶並非被審核實體的股東或行政管理機關，本指引不適用於這些情況下的核數業務委託。

4. 核數業務約定書是核數師與客戶之間簽訂的提供勞務合約，核數業務約定書應以書面形成簽訂。
5. 核數業務約定書的作用，是記錄和確認核數業務的委託和受託關係、核數工作的目的和範圍、核數師與客戶雙方的責任以及報告的形式。核數業務約定書的簽訂有助於避免雙方對核數工作內容的誤解，保障雙方的權利和明確各自的義務。

主要内容

6. 核數業務約定書的內容可能因客戶的不同而存在差別，但一般應包括以下的主要方面：
 - (1) 審核財務報表的目的；
 - (2) 管理層對財務報表的責任；
 - (3) 管理層編製財務報表所採用的會計準則；
 - (4) 核數工作的範圍，包括提及遵守澳門核數準則⁷的要求；
 - (5) 核數工作執行結果的報告形式或其他溝通方式；
 - (6) 說明由於測試的性質和核數工作的其他固有限制，以及會計和內部控制的固有局限性等原因，而存在某些重大誤報可能未被發現的不可避免的風險；
 - (7) 核數師可不受限制地接觸任何與核數工作有關的紀錄、文件和所需要的其他信息的權限；
 - (8) 核數師與客戶雙方法定代表人在業務約定書上確認和簽署。
7. 核數師還應考慮在核數業務約定書中列明下列內容：
 - (1) 有關核數工作的計劃安排，包括簽發核數報告的時間要求；
 - (2) 要求管理層對其作出的與核數工作有關的聲明提供書面確認；
 - (3) 說明核數師預期會向客戶提交的其他文件或報告；
 - (4) 收費的計算基礎和付款安排。
8. 如果情況需要，核數師可在核數業務約定書中加入下列內容：
 - (1) 在核數工作的某些方面利用其他核數師或專家工作的安排；
 - (2) 在核數工作中需要內部核數師和客戶其他員工協助的安排；
 - (3) 在首次接受客戶的核數業務委託時，需要與前任核數師溝通的安排；
 - (4) 核數師責任的限制；
 - (5) 核數師與客戶之間需要達成進一步協議的事項。
9. 如果負責為母公司核數的核數師同時擔任其子公司、分支機構或分部等組成部分的核數師，核數師應考慮下列因素，決定是否與各個組成部分單獨簽訂核數業務約定書：
 - (1) 由誰委託組成部分的核數師；

⁷ 第23/2004號行政法規核准的《核數準則》和經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》。

- (2) 是否對組成部分單獨簽發核數報告；
- (3) 法律和法規的要求；
- (4) 由其他核數師執行的核數工作的範圍；
- (5) 母公司持有的所有權份額；
- (6) 組成部分管理層的獨立程度。

三、延續性核數業務

1. 對於延續性的核數業務委託，核數師應考慮是否需要根據具體情況修改核數業務約定書的條款，以及是否需要提醒客戶注意現有的約定條款。
2. 核數師並不需要在每一期間與客戶簽訂新的核數業務約定書，但如果出現下列情況，核數師應考慮重新簽訂核數業務約定書：
 - (1) 有跡象表明客戶誤解核數的目的和核數工作的範圍；
 - (2) 需要修改約定條款或增加特別條款；
 - (3) 高級管理人員、行政管理機關成員或所有權在近期發生變動；
 - (4) 客戶業務的性質或規模發生重大變化；
 - (5) 法律或法規要求；
 - (6) 管理層編製財務報表所採用的會計準則發生變化。

四、核數業務的變更

1. 在完成核數業務前，如果客戶要求核數師將核數業務變更為保證程度較低的其他相關業務，核數師應考慮變更業務的適當性。
2. 下列原因可能導致客戶要求變更業務：
 - (1) 情況變化對核數服務的需要產生影響；
 - (2) 對原來要求的核數業務的性質存在誤解；
 - (3) 核數工作的範圍受到限制。核數師應謹慎考慮客戶提出的變更理由的合理性。
3. 情況變化對核數服務的需要產生影響，以及對原來要求的核數業務的性質存在誤解通常被認為是變更業務的合理理由。相反，如果變更是與財務信息的錯誤、不完整或不能令人滿意有關，則不應認為該變更的理由合理。
4. 在同意將核數業務變更為其他相關業務前，核數師還應考慮變更業務對法律責任和合

同條款的影响。

5. 如果沒有合理的理由，核數師不應同意變更業務。例如，當核數師無法獲得充分和適當的核數證據時，客戶為了避免核數師發表保留意見或無法表示意見，而要求將核數業務變更為鑑證業務即屬此例。
6. 如果認為變更業務具有合理的理由，並且已實施的核數工作遵守了核數準則且核數準則亦適用於變更後的業務，核數師可以根據修改後的業務約定條款簽發報告。
7. 為避免引起報告使用者的誤解，上述報告不應提及下列內容：
 - (1) 原來的核數業務；
 - (2) 在原來的核數業務中可能已執行的核數程序。
8. 如果變更業務約定條款，核數師應與客戶就新條款達成協議。
9. 如果無法同意變更業務，客戶又不允許繼續原來的核數業務，核數師應解除業務約定，並考慮是否有義務向股東或行政管理機關報告解除業務約定的理由。

五、核數業務約定書示例

以下是一份核數師受委託對根據澳門特別行政區之《財務報告準則》編製的財務報表進行核數業務的核數業務約定書的示例。此示例的目的是提供一般情況下核數業務約定書的參考樣本，核數師應根據本指引的要求和實際的情況，作出適當的修改以符合個別情況的需要。

核數業務約定書

致 ABC 有限公司 各董事⁸：

閣下委託本人【或本事務所】審核 貴公司之年度財務報表，該財務報表由二零X一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和附註。

本人【或本事務所】謹通過此業務約定書，確認接受 閣下之委託，並藉此闡明本人【或我們】對此項核數業務委託之理解，以及說明 閣下與本人【或我們】的各自責任。

⁸ 董事會/行政管理機關，或其他適當的高級管理人員的職稱。

委託的目的

本人【或我們】受委託執行核數工作之目的是為了對 貴公司的上述財務報表發表意見。

管理層的責任

公司管理層負有保存適當會計賬簿，以及按照《財務報告準則》編製真實和公允反映公司財務狀況、經營結果和現金流量信息的財務報表的責任。這些責任包括：

- 設計、實施和維持適當的內部控制，以避免因舞弊或錯誤而導致在編製及呈報財務報表方面出現重大誤報；
- 選擇和運用適當的會計政策；
- 作出合理的會計估計；以及
- 保存適當和正確的會計紀錄。

核數師的責任

本人【或我們】的責任是在實施核數工作的基礎上，對 貴公司的上述財務報表是否按照《財務報告準則》編製，以及是否真實和公允地反映了 貴公司的財務狀況、經營結果和現金流量發表意見。

本人【或我們】將按照澳門特別行政區之《核數準則》和《核數實務準則》執行核數工作，該準則要求核數師遵守有關職業道德的規範，以及要求核數師計劃和實施核數工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

核數工作的範圍

核數工作包括實施適當的核數程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的核數證據。這些程序依據核數師的專業判斷來作出選擇，包括對舞弊或錯誤而引致的財務報表存在重大誤報的風險所作的評估。核數工作亦包括評價管理層所採用的會計政策的適當性和會計估計的合理性，以及評價財務報表的整體反映。

基於核數工作本身的測試性質和其他的固有限制，以及會計制度和內部控制制度的固有局限性等原因，有可能存在某些重大誤報未被發現的不可避免的風險。

當對這些風險作出評估時，本人【或我們】將考慮與財務報表的編製相關的內部控制，以便設計適當的核數程序，但並非為了對內部控制的有效性發表意見。然而，當在核數過程中發現任何有關內部控制的設計和運行方面存在重大的缺陷時，本人【或我們】將透過獨立的報告向 閣下提出。

為了對 貴公司的財務報表進行審核，在核數工作的過程中，可能需要 貴公司為本人【或我們】提供所有與核數工作有關的紀錄、文件和所需要的其他信息。同時，作為核數程序的重要部分，本人【或我們】將要求管理層對其作出的與核數工作有關的聲明提供書面確

認。本人【或我們】期望 貴公司員工在核數工作進行的過程中，能與本人【或我們】通力合作。

收費

服務收費將根據執行核數工作的人員的專業程度和所消耗的工作時間為基礎計算。收費賬單將於核數報告簽發日之後寄出，並應於一個月內支付。

確認

本業務約定書經雙方簽署和確認後，在正式取消或修訂前，將持續生效，並適用於以後年度的核數業務委託。如 閣下同意上述條款，煩請簽署並寄回本業務約定書。

XYZ{簽名}

XYZ 註冊核數師

二零X二年X月X日

我們同意本業務約定書的條款。

{簽名}

ABC 有限公司董事

代表簽署

二零X二年X月X日

《核數實務準則》應用技術指引

第 3 號 - 工作紀錄

目 錄

- 一、引言
 - 二、核數工作紀錄的目的
 - 三、核數工作紀錄的內容和形式
 - 四、核數工作紀錄的存檔和管理
-

一、引言

1. 制定本指引的目的，是為了規範核數工作紀錄的內容，以及存檔和管理的要求。
2. 本指引根據 11 月 1 日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第三十八條的規定，以及第 23/2004 號行政法規核准的《核數準則》和第 68/2004 號經濟財政司司長批示核准的《核數實務準則》第三條『工作紀錄』制定。

二、核數工作紀錄的目的

1. 11 月 1 日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第三十八條規定，“對執行關乎公共利益的每一項職務，核數師應編製一份檔案”。
2. 《核數準則》內『外勤工作準則』的第九段指出，“核數師應對核數工作進行適當的記錄，形成核數工作底稿。”；《核數實務準則》第三條『工作紀錄』第一段亦規定，“核數師應適當記錄支持核數意見的重要證據，以及能反映核數工作按核數準則進行的證據。”。
3. 核數工作紀錄是指核數師在執行核數工作的過程中所編製或取得的工作底稿。
4. 工作底稿是指核數師在執行核數工作的過程中，對制定的核數計劃、實施的核數程序、獲取的核數證據以及得出的核數結論所作的紀錄。工作底稿可能由執行核數工作的人員編製，亦可能從客戶或其他的外部第三者取得。工作底稿可採用紙質、電子或其他

介質的形式保存。

5. 工作底稿的作用包括：

- (1) 協助核數工作的計劃和實施；
- (2) 協助對已實施的核數工作進行監督和覆核；
- (3) 記錄從已實施的核數工作中取得用以支持核數意見的核數證據；
- (4) 證明已按照核數準則的要求執行核數工作。

三、核數工作紀錄的內容和形式

1. 核數師應編製充分、完整和詳細的工作底稿，提供對核數工作的整體理解。
2. 核數師應在工作底稿內記錄核數工作的計劃、已執行核數程序的性質、時間、範圍和結果，以及從取得的核數證據中得出的結論。
3. 核數師應將核數過程中考慮的所有重要事項記錄在工作底稿內，包括相關的事實和判斷的理據，但並非任何事項均需進行記錄，核數師應運用專業判斷決定工作底稿的內容和範圍。在決定哪些事項需要進行記錄時，核數師應考慮對於一位未曾接觸該項核數業務的其他核數師，為了理解在該項核數業務中已執行的核數工作以及重要決定的基礎和理據，需要哪些資料。
4. 工作底稿的內容和形式受到下列事項的影響：
 - (1) 核數業務的性質；
 - (2) 核數報告的形式；
 - (3) 被審核實體業務的性質、規模和複雜程度；
 - (4) 被審核實體內部控制的性質和複雜程度；
 - (5) 在特殊情況下對助理人員執行的工作進行指導、監督和覆核的需要；
 - (6) 核數工作過程中使用的特殊方法和技術。
5. 工作底稿應根據個別核數業務的情況和需要設計和組織，然而，使用標準化的工作底稿，可以改進編製和覆核工作底稿的效率，以及方便核數工作的分工。標準化工作底稿的例子包括：標準化核數程序表，內部控制問卷，統一格式的分析表單，統一的工作標記、編號、結構和交叉索引等。
6. 工作底稿可能包括被審核實體編製的表單、分析資料或其他文件。在這些情況下，核數師應確定這些材料的編製是否適當。

7. 工作底稿一般應包括以下內容：

- (1) 在了解被審核實體情況時所獲取的資料，包括內部控制的資料，例如：
 - i) 有關被審核實體法律形式和組織結構的資料；
 - ii) 重要法律文件、協議和會議紀錄的摘錄或影印本；
 - iii) 有關被審核實體所在行業的情況、經濟環境和監管法規；
 - iv) 被審核實體內部控制手冊的摘錄。
- (2) 核數工作計劃的資料，包括編製的核數程序表和有關的修改；
- (3) 核數師對內部核數工作的考慮和所作的結論；
- (4) 對交易和賬戶餘額的分析；
- (5) 對重要比率和趨勢的分析；
- (6) 對財務報表重要誤報的識別和評估的風險；
- (7) 針對所評估風險而實施的已執行核數程序的性質、時間和範圍，以及執行的結果；
- (8) 反映對助理人員執行的工作已進行適當監督和覆核的證據；
- (9) 標明執行核數程序的人員的姓名和執行日期；
- (10) 與其他核數師、專家和第三方的通信；
- (11) 與管理層之間討論關於核數事宜的信函或文件的影印本，包括核數業務約定書和報告有關內部控制缺陷的信函；
- (12) 被審核實體管理層提供的聲明；
- (13) 核數師對重要的核數事項所作的結論；
- (14) 財務報表和核數報告的影印本。

8. 在延續性核數業務的情況下，工作底稿可以分為“永久檔案”和“當期檔案”。永久檔案包含對各個期間的核數工作均需要的基本資料，例如：有關被審核實體法律形式和組織結構的資料、重要法律文件和協議的摘錄或影印本、所在行業的情況、經濟環境和監管法規、內部控制制度的說明等。核數師應在開始每個期間的核數工作前，覆核永久檔案的資料，並進行必要的更新。當期檔案由記錄當期核數工作的工作底稿組成，只供當期使用和下期核數工作的參考。

四、核數工作紀錄的存檔和管理

1. 核數師應採用適當的方式和程序保存工作底稿，確保工作底稿的完整、保密和安全，並按照《核數師通則》第三十八條規定的要求，最少保存工作底稿六年時間。
2. 工作底稿的保存時限應由核數報告的簽發日期起計算。
3. 工作底稿的所有權屬於核數師，除法律或其他監管規章要求外，任何人未經核數師同意均無權查閱工作底稿。

Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 1 – Relatório de Auditoria

Índice

- I Introdução**
 - II Relatório de Auditoria**
 - Opinião de auditoria
 - Princípios contabilísticos aplicáveis
 - Formação da opinião de auditoria
 - III Elementos do Relatório de Auditoria**
 - Título
 - Destinatário
 - Parágrafo introdutório
 - Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras
 - Responsabilidade do auditor
 - Opinião de auditoria
 - Outras questões a relatar
 - Assinatura do auditor
 - Data do relatório de auditoria
 - Endereço do auditor
 - IV Modalidades da opinião de auditoria**
 - Opinião sem reservas
 - Ênfase(s)
 - Circunstâncias que podem resultar numa opinião distinta de uma opinião sem reservas
 - Âmbito limitado
 - Âmbito limitado – opinião com reservas*
 - Âmbito limitado – impossibilidade de emitir opinião*
 - Discordância sobre políticas contabilísticas
 - Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião com reservas*
 - Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião adversa*
 - V Relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas**
 - VI Exemplos - Relatórios de Auditoria**
 - VII Fluxograma - Formação da opinião de auditoria**
-
-

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações para a preparação e emissão do relatório de auditoria.
2. A mesma providencia orientações sobre as matérias a ter em consideração pelo auditor ao formar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. Mais fornece instruções sobre o conteúdo e forma do relatório de auditoria, sobre a modalidade da opinião de auditoria, assim como exemplos de relatórios de auditoria, para referência.
3. A presente instrução foi elaborada de acordo com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 12.º (“Relatório de Auditoria”) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Relatório de Auditoria

1. O relatório de auditoria é o documento escrito que expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada, tendo por base o trabalho de auditoria efectuado de acordo com as Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria.
2. O relatório de auditoria deve ter forma escrita.

Opinião de auditoria

3. O relatório de auditoria deve exprimir, de forma clara, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.
4. Nos termos do parágrafo 1) dos “Princípios gerais” das Normas de Auditoria, “*o objectivo de uma auditoria independente consiste em expressar uma opinião sobre a legalidade e a razoabilidade das demonstrações financeiras da entidade auditada e a consistência do seu tratamento contabilístico*”. Mais se refere, no parágrafo 4) das “Normas para a elaboração do relatório” das Normas de Auditoria, que “o auditor deve indicar, de forma clara, os princípios contabilísticos adoptados na preparação das demonstrações financeiras, esclarecendo se as demonstrações financeiras foram preparadas com base nos referidos princípios e se apresentam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos relevantes, a posição

financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade auditada, bem como se os meios de tratamento contabilístico correspondem ao princípio da coerência”.

5. Deste modo, os auditores devem especificar se as demonstrações financeiras a serem auditadas foram preparadas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, e se tais demonstrações financeiras apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade. O auditor mais deve expressar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras cumprem com determinados requisitos legais. Por exemplo, se a actividade de uma companhia seguradora foi apropriada e atempadamente escriturada de acordo com a legislação que regula a actividade seguradora.
6. De acordo com o parágrafo 2) dos “Princípios gerais” das Normas de Auditoria, “a opinião de auditoria deve proporcionar ao utente das demonstrações financeiras auditadas um nível de segurança aceitável, mas não deve ser assumida como garantia da eficiência ou da eficácia com que a entidade auditada conduziu a sua actividade, nem da respectiva capacidade para o exercício contínuo daquela”.
7. Desta forma, o relatório de auditoria deve ser redigido de modo a evitar que os respectivos utentes incorrectamente o interpretem como uma garantia absoluta de que as demonstrações financeiras estão livres de incorrecções. Para além disso, o relatório de auditoria não deve incluir qualquer garantia ou promessa relativamente à capacidade da entidade auditada permanecer em continuidade, nem sobre a respectiva eficiência operacional.

Princípios contabilísticos aplicáveis

8. O Regulamento Administrativo n.º 25/2005 determinou a aplicação obrigatória das Normas de Contabilidade na Região Administrativa Especial de Macau. Estas normas incluem as Normas Sucintas de Relato Financeiro e as Normas de Relato Financeiro, assim como elementos essenciais das demonstrações financeiras.
9. Em circunstâncias normais, os princípios contabilísticos a que se referem ambas as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria dever-se-ão entender como sendo as Normas de Contabilidade, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n. 25/2005, ou seja, as NSRF e as NRF. Paralelamente, poderá existir legislação que tenha estipulado requisitos especiais para a preparação de escrituração contabilística e de demonstrações financeiras de determinados tipos de sociedades. Para tais sociedades, os princípios contabilísticos aplicáveis

poderão incluir especificações fornecidas por determinada legislação nesta matéria.

10. Em alguns casos especiais, as demonstrações financeiras podem ter sido preparadas de acordo com outros princípios contabilísticos. Por exemplo, uma organização sem fins lucrativos poderá preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com os tratamentos contabilísticos especificados nos seus estatutos. Em tais circunstâncias, por princípios contabilísticos aplicáveis devem entender-se os princípios contabilísticos que serviram de base à preparação de tais demonstrações financeiras.
11. De acordo com o parágrafo 1.1 da NSRF 1, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui o balanço, a demonstração de resultados e as notas. Assim, a entidade que prepare as suas demonstrações financeiras de acordo com as NSRF não necessita de preparar uma demonstração de fluxos de caixa. Por tal facto, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras de tais entidades não fará qualquer menção aos fluxos de caixa.
12. De acordo com o parágrafo 1.2 da NSRF 1, “as demonstrações financeiras devem reflectir adequadamente a posição e o desempenho financeiros de uma entidade. A aplicação apropriada das normas contabilísticas das NSRF, com divulgações adicionais quando necessário, traduzir-se-á em adequadas apresentações das demonstrações financeiras”. Deste modo, as demonstrações financeiras que são preparadas de acordo com as NSRF apresentam, de forma adequada, a posição financeira e os resultados das operações da entidade, já não de forma apropriada. Relativamente às demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NSRF, as expressões “apresentação apropriada” e “de forma verdadeira e apropriada” devem ser substituídas, no relatório de auditoria, pela expressão “apresentação adequada”.

Formação da opinião de auditoria

13. O auditor deve rever e avaliar as conclusões extraídas das provas de auditoria, de forma a poder expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
14. Aquando da formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve avaliar, com base nas provas de auditoria obtidas, se existe uma garantia razoável da inexistência de distorções materiais nas demonstrações financeiras tomadas com um todo. O auditor deve ainda considerar se as provas de auditoria são suficientes e apropriadas.

15. Ao formar opinião sobre se as demonstrações financeiras da entidade auditada fornecem uma visão verdadeira e apropriada (ou se se mostram apresentadas de forma adequada), em todos os aspectos materiais, da posição financeira e dos resultados das operações da entidade auditada, de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, o auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas de acordo com requisitos específicos dos princípios contabilísticos aplicáveis a classes especiais de transacções, balanços contabilísticos e divulgações, incluindo uma avaliação sobre:
- (1) Se os princípios contabilísticos seleccionados e utilizados são consistentes com os princípios contabilísticos aplicáveis e se são adequados atendendo às circunstâncias;
 - (2) Se as estimativas contabilísticas efectuadas pela gestão são razoáveis à luz das circunstâncias;
 - (3) Se a informação apresentada nas demonstrações financeiras (incluindo as políticas contabilísticas apresentadas) é relevante, fiável, comparável e compreensível; e
 - (4) Se as demonstrações financeiras fornecem divulgações suficientes que permitam aos utentes compreender o impacto de transacções ou eventos materiais.

III Elementos do relatório de auditoria

1. O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos:
- (1) Título;
 - (2) Destinatário;
 - (3) Parágrafo introdutório;
 - (4) Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras;
 - (5) Responsabilidade do auditor;
 - (6) Opinião de auditoria;
 - (7) Outras questões a relatar;
 - (8) Assinatura do auditor;
 - (9) Data do relatório de auditoria;
 - (10) Endereço do auditor.

Título

2. O relatório de auditoria deve ter um título que indique, de forma clara, tratar-se dum relatório de um auditor independente, distinguível de outros relatórios.

3. Os relatórios de auditoria devem geralmente ser intitulados de “Relatório de Auditoria Independente” ou “Relatório de Auditor Independente”.
4. No processo de certificação legal efectuado de acordo com o Estatuto dos Auditores de Contas, o relatório deve ser intitulado de “Certificação legal de contas”.

Destinatário

5. Por destinatário dum relatório de auditoria entende-se aquele a quem, ao abrigo da carta de compromisso de auditoria ou de legislação específica, o relatório se destina e é dirigido. Normalmente, o destinatário é o cliente da auditoria (isto é, os sócios).
6. O auditor deve mencionar o nome completo do destinatário no relatório de auditoria.
7. O auditor pode divulgar o domicílio e o tipo de sociedade da entidade auditada, caso entenda ser o mesmo necessário para que os utentes das demonstrações financeiras melhor possam compreender o enquadramento da entidade.

Parágrafo introdutório

8. O parágrafo introdutório do relatório de auditoria deve identificar a entidade cujas demonstrações financeiras se auditaram, devendo o auditor mencionar expressamente que as demonstrações financeiras foram auditadas.
9. O parágrafo introdutório do relatório de auditoria deve ainda identificar o título de cada uma das demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados e notas), e especificar a data e o período abrangido pelas demonstrações financeiras.
10. Quando o auditor esteja ciente de que as demonstrações financeiras irão ser incluídas num outro documento que contenha outra informação (como seja o relatório do conselho de administração, do conselho fiscal, ou outra informação complementar), deve ponderar identificar o número das páginas nas quais as demonstrações financeiras se mostram apresentadas, a fim de obviar que o utente incorrectamente identifique a parte abrangida pela opinião de auditoria.
11. A opinião de auditoria abrange o conjunto completo de demonstrações financeiras, tal como definido pelos princípios contabilísticos aplicáveis. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NSRF, o conjunto

abrange: o balanço, a demonstração de resultados e as notas. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NRF, o conjunto abrange o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio, a demonstração de fluxos de caixa e as notas.

Responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras

12. O relatório de auditoria deve mencionar que a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis recai sobre a administração.
13. De acordo com o parágrafo 2.4 da “Estrutura Conceptual” das Normas Sucintas de Relato Financeiro, *“a preparação e apresentação das demonstrações financeiras compete à gerência”* e, de acordo com o parágrafo 11 da “Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras” das Normas de Relato Financeiro, *“a gerência duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras da entidade”*.
14. O relatório de auditoria deve igualmente indicar que a responsabilidade da gerência abrange:
 - (1) A concepção, implementação e manutenção de um controlo interno relevante relativamente à preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, resultantes de fraude ou erro;
 - (2) A selecção e aplicação de políticas contabilísticas adequadas; e
 - (3) Estimativas contabilísticas que se mostrem razoáveis em face das circunstâncias.
15. No caso de existir legislação que estabeleça disciplina específica relativamente à responsabilidade da gerência pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, o auditor poderá apresentar efectuar uma referência à mesma no parágrafo acima.
16. O termo “gerência” é utilizado na presente instrução como um carácter geral e destina-se a descrever aqueles que sejam responsáveis pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O mencionado termo é equivalente ao termo “administração da entidade auditada” utilizado das Normas de Auditoria e nas Normas Técnicas de Auditoria, assim como dos termos “empresário comercial” e “administração” utilizados no Código Comercial.

Responsabilidade do auditor

17. O relatório de auditoria deve mencionar que a responsabilidade do auditor se cinge à emissão duma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria.
18. O relatório de auditoria deve mencionar que a auditoria foi realizada em conformidade com as Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Mais deverá explicitar que as referidas normas exigem que o auditor cumpra com requisitos ético-profissionais, e que o auditor planeou e realizou a auditoria tendo em vista obter uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras se encontram isentas de distorções materiais.
19. O artigo 3.º do Regulamento Administrativo n.º 23/2004 estabelece que “Na revisão e certificação legal de contas de quaisquer empresas ou entidades, bem como no exercício de outras funções na qualidade de auditor, devem os auditores de contas respeitar, sem prejuízo do disposto na demais legislação aplicável: 1) Os princípios e preceitos contidos nas Normas de Auditoria, anexas ao presente regulamento administrativo; 2) Os procedimentos, recomendações e especificações contidas nas Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas por despacho do Secretário para a Economia e Finanças”. Deste modo, as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria constituem as normas técnicas a observar na realização da revisão ou certificação legal de contas na Região Administrativa Especial de Macau. As Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria são, na presente instrução, denominadas conjuntamente por “Normas da RAEM sobre auditoria”.
20. Um auditor poderá realizar uma auditoria nos termos não só das “Normas da RAEM sobre auditoria”, como de outras normas (como sejam as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas de Auditoria de Hong Kong). Caso o auditor satisfaça todos requisitos impostos não só pelas “Normas da RAEM sobre auditoria”, como por outras normas de auditoria, o mesmo poderá mencionar, no relatório de auditoria, que a mesma foi conduzida não só de acordo com as “Normas da RAEM sobre auditoria”, como ainda nos termos de outras normas de auditoria.
21. O relatório de auditoria deve descrever a auditoria, mencionando que:
 - (1) Uma auditoria envolve a realização de procedimentos, tendo em vista obter provas de auditoria sobre as quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras;

- (2) Os procedimentos escolhidos dependem da avaliação do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras, originadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações sobre o risco, o auditor pondera o sistema de controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras por parte da entidade, de modo a conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados atendendo às circunstâncias, já não para a finalidade ou propósito de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade (nos casos em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a efectividade do sistema de controlo interno, conjuntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, o auditor deve omitir a frase segundo a qual a sua avaliação relativamente ao controlo interno da entidade não se destina a expressar uma opinião sobre a efectividade daquele); e
 - (3) A auditoria também abrange uma avaliação sobre o carácter apropriado das políticas contabilísticas utilizadas, a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.
22. O relatório de auditoria deve mencionar que o auditor acredita que as provas de auditoria obtidas são suficientes e apropriadas para poder expressar a sua opinião de auditoria.

Opinião de auditoria

23. O auditor deverá expressar, no relatório de auditoria e tendo por base a respectiva conclusão, uma das seguintes opiniões:
- (1) Opinião sem reservas;
 - (2) Opinião com reservas;
 - (3) Opinião adversa; ou
 - (4) A impossibilidade de emitir uma opinião.
24. São fornecidas orientações detalhadas na parte IV da presente instrução relativamente às diferentes opiniões que o auditor poderá expressar atendendo a circunstâncias distintas.

Outras questões a relatar

25. Em certas circunstâncias e ao abrigo de determinada legislação, ao auditor poderá ser solicitado que expresse a sua opinião ou emita um relatório sobre questões que

são suplementares em relação às demonstrações financeiras. Por exemplo, o auditor poderá ser solicitado a relatar certas matérias (tais como a violação da lei) caso as mesmas se lhe deparem no decurso do trabalho de auditoria, ou ser solicitado a expressar opinião acerca da adequação e segurança dos livros e registos contabilísticos.

26. Quando o auditor assuma outras responsabilidades de relato dentro do próprio relatório de auditoria, relativamente às demonstrações financeiras, essas outras responsabilidades devem ser endereçadas numa secção autónoma do relatório, que se deverá seguir ao parágrafo referente à opinião de auditoria.

Assinatura do auditor

27. O relatório do auditor deve ser assinado pelo próprio ou pelo sócio (accionista) responsável pela auditoria, em representação da firma de auditoria (sociedade de auditoria).
28. Se a auditoria tiver sido assumida por um auditor de contas registado independente, o relatório de auditoria deve ser assinado em nome próprio. Quando o compromisso de auditoria tiver sido aceite por uma firma de auditoria (sociedade de auditoria), o relatório de auditoria deve ser assinado pelo sócio (accionista) responsável pela mesma, em representação da firma de auditoria (sociedade de auditoria).

Data do relatório de auditoria

29. A data do relatório de auditoria é a data em que a mesma tenha sido concluída.
30. A data do relatório de auditoria permite ao utente saber que o auditor teve em consideração os efeitos de eventos e transacções com impacto material sobre a apropriada apresentação (ou adequada apresentação) das demonstrações financeiras que tenham ocorrido até àquela data. O auditor não deverá, por isso, datar o relatório antes de ter reunido provas de auditoria suficientes e apropriadas que lhe permitam emitir e fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
31. Uma vez que a responsabilidade do auditor é a de elaborar um relatório sobre as demonstrações financeiras preparadas e apresentadas pela gerência, o auditor não deve datar o relatório de auditoria com data anterior à da assinatura e apresentação das demonstrações financeiras pela gerência. Na prática, estas duas datas coincidem.

Endereço do auditor

32. O relatório de auditoria deve mencionar o endereço onde o auditor exerce a profissão.
33. O endereço do auditor é usualmente identificado pela cidade onde o auditor exerce ou a sociedade de auditoria se encontra estabelecida. Em circunstâncias normais, quando o escritório se encontra estabelecido na Região Administrativa Especial de Macau, o mesmo poderá ser indicado mencionando-se que o mesmo se encontra em “Macau”.

IV Modalidade da opinião de auditoria***Opinião sem reservas***

1. Uma opinião sem reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que as demonstrações financeiras fornecem uma imagem verdadeira e apropriada (ou se encontram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais), de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis.
2. Quando o auditor conclua que as demonstrações financeiras fornecem uma imagem verdadeira e apropriada (ou que se encontram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais), de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, deverá garantir-se que as seguintes condições se encontram cumulativamente preenchidas:
 - (1) Que as demonstrações financeiras satisfazem os requisitos definidos por legislação respeitante ao relato financeiro;
 - (2) Que as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com políticas contabilísticas adequadas e consistentes;
 - (3) Que as demonstrações financeiras fornecem divulgações suficientes, permitindo aos seus utentes facilmente compreender a informação constante das mesmas;
 - (4) Que a auditoria foi realizada de acordo com as “Normas da RAEM sobre auditoria”, e que se encontra livre de restrições significativas.
 - (5) Que não existe nenhum item que devesse ser ajustado ou divulgado e a entidade o não tenha feito.
3. Quando um auditor expressar uma opinião sem reservas, ele deverá mencionar, no parágrafo relativo à sua opinião, que se encontra seguro do facto de que as

demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, assim como da circunstância de as mesmas apresentarem, de uma forma apropriada (ou adequada), em todos os aspectos materiais, a posição financeira, os resultados das operações e (se relevante) os fluxos de caixa da entidade. *【consultar modelo 1 e modelo 2】*

Ênfase(s)

4. Quando surgirem circunstâncias especiais, como as a seguir enumeradas, o auditor deve ponderar alterar o relatório de auditoria, adicionando um parágrafo que se deverá seguir ao parágrafo relativo à opinião de auditoria, onde saliente ou enfatize:
 - (1) Uma questão importante relativa a um problema de continuidade; *【consultar modelo 3】*
 - (2) Uma incerteza relevante (que não tenha a ver com um problema de continuidade) que possa ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras. *【consultar modelo 4】*
5. O auditor deve explicitar, no parágrafo destinado a salientar determinada questão ou situação, que a adição de tal parágrafo não altera ou afecta a opinião de auditoria, destinando-se antes a chamar a atenção do utente para uma questão ou situação específica relativa às demonstrações financeiras.

Circunstâncias que podem resultar numa opinião distinta de uma opinião sem reservas

6. O auditor não deve expressar uma opinião sem reservas quando se verifique qualquer uma das circunstâncias a seguir enumeradas e, segundo a avaliação do auditor, o efeito da mesma sobre as demonstrações financeiras seja ou possa ser material:
 - (1) Haja uma limitação no âmbito do trabalho do auditor. Nestas circunstâncias, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou manifestar a impossibilidade de emitir uma opinião;
 - (2) Haja um desacordo com a gerência relativamente à aceitação das políticas contabilísticas escolhidas, ao método da sua aplicação ou à adequação da divulgação das demonstrações financeiras. Em tais circunstâncias, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa.
7. Sempre que o auditor expresse uma opinião distinta de uma opinião sem reservas, do relatório deverá constar uma descrição das razões substantivas daquela opinião, descrição que deverá preceder o parágrafo relativo à opinião de auditoria; sempre

que exequível, o auditor deve ainda quantificar os efeitos de tal circunstância sobre as demonstrações financeiras.

Âmbito limitado

8. O âmbito do trabalho de auditoria pode por vezes ser limitado por imposição da própria entidade, ou devido a outras circunstâncias. Em tais casos, o auditor deve tentar completar procedimentos alternativos razoáveis, que lhe permitam obter provas de auditoria suficientes e razoáveis a sustentar uma opinião sem reservas. Quando o mesmo seja inexecuível, o auditor deve avaliar o efeito de tal limitação sobre a opinião a expressar.
9. Quando a limitação resultante dos termos do compromisso de auditoria for tal que o auditor acredite que se verá confrontado com a impossibilidade de emitir uma opinião, o mesmo não deverá aceitar tal compromisso de auditoria.
10. Quando exista uma limitação no âmbito do trabalho de auditoria que exija a expressão de uma opinião com reservas ou a impossibilidade de emitir uma opinião, o auditor deve descrever no seu relatório essa mesma limitação e indicar os possíveis ajustamentos às demonstrações financeiras, caso tal limitação não tivesse existido.

Limitação no âmbito – opinião com reservas [consultar modelo 7]

11. Uma opinião com reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que não é possível expressar uma opinião sem reservas, mas que o efeito de qualquer limitação no âmbito da auditoria não é materialmente relevante e profundo que determine a impossibilidade de emitir uma opinião. Uma opinião com reservas deve ser expressa como sendo “excepto quanto” aos efeitos da matéria com que se relaciona a reserva.
12. A necessidade de expressar uma opinião com reservas, em resultado de uma limitação no âmbito da auditoria, depende do carácter material da inexecuibilidade dos procedimentos de auditoria sobre a opinião a expressar. Ao avaliar o carácter material da mesma, o auditor deve atender à natureza e âmbito dos potenciais efeitos da questão, assim como à sua materialidade dentro das próprias demonstrações financeiras.
13. Caso o auditor expresse uma opinião com reservas, em consequência de uma limitação no âmbito da auditoria, o parágrafo do relatório relativo à opinião de auditoria deve ser redigido de forma a reflectir tal realidade, ou seja, que é emitida

uma opinião com reservas devido aos possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras, e não devido à limitação no âmbito do trabalho de auditoria.

Limitação no âmbito – impossibilidade de emitir uma opinião [consultar modelo 9]

14. A impossibilidade de emitir uma opinião deve ser expressa quando o possível efeito de uma limitação no âmbito da auditoria é tão relevante e amplo, do ponto de vista material, que o auditor não tenha conseguido reunir provas de auditoria suficientes e apropriadas e, por conseguinte, é incapaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
15. Quando o auditor expressar a impossibilidade de emitir uma opinião, o mesmo deve omitir do relatório a menção às suas responsabilidades e, de acordo com as circunstâncias, omitir ou alterar a descrição do âmbito do trabalho de auditoria. O auditor deve explicitar, no parágrafo introdutório, que aceitou o compromisso de auditar as demonstrações financeiras, mas não deverá mencionar que as demonstrações financeiras foram auditadas. No parágrafo relativo à opinião de auditoria, o auditor deve mencionar que o efeito da limitação no âmbito da auditoria é tão relevante e profundo, do ponto de vista material, que o mesmo se mostra incapaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Discordância sobre políticas contabilísticas

16. Se o auditor discordar da gerência relativamente a questões como a aceitação das políticas contabilísticas escolhidas, o método da sua aplicação, ou a adequação das divulgações nas demonstrações financeiras, ficará na dúvida sobre se as demonstrações financeiras fornecem uma visão verdadeira e apropriada (ou se se mostram adequadamente apresentadas). Em tais circunstâncias, o auditor deve avaliar os efeitos de tal discordância sobre as suas próprias conclusões, de modo a determinar a opinião a expressar.

Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião com reservas [consultar modelo 5 e modelo 6]

17. Uma opinião com reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que não é possível expressar uma opinião sem reservas, mas que o efeito da discordância com a gerência sobre as políticas contabilísticas não é de tal forma relevante e profundo, do ponto de vista material, que determine a emissão de uma opinião adversa. Uma opinião com reservas deve ser expressa como sendo “excepto quanto” aos efeitos da matéria com que se relaciona a reserva.

Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião adversa [consultar modelo 8]

18. Uma opinião adversa deve ser expressa quando o efeito de uma discordância com a gerência sobre políticas contabilísticas seja tão relevante e profunda, do ponto de vista material, para as demonstrações financeiras, que o auditor conclua que a emissão de uma opinião com reservas não é adequada a divulgar a natureza errónea ou incompleta das demonstrações financeiras.
19. Quando o auditor expresse uma opinião adversa, o mesmo deverá explicitar, no parágrafo relativo à opinião de auditoria, que acredita não só não terem as demonstrações financeiras sido preparadas de acordo com as políticas contabilísticas aplicáveis, como não fornecerem uma visão verdadeira e apropriada (ou adequadamente apresentada) da posição financeira e dos resultados das operações da entidade auditada, uma vez serem materialmente relevantes, para as demonstrações financeiras, os efeitos da sua discordância com a gerência sobre as políticas contabilísticas adoptadas.

V Relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas

1. Em determinadas circunstâncias, uma entidade pode preparar demonstrações financeiras que resumam as suas demonstrações financeiras anuais auditadas. Veja-se, por exemplo, o documento a ser publicado, nos termos da lei. Nesta circunstância, as demonstrações financeiras (resumidas) a serem publicadas constituem apenas um resumo das demonstrações financeiras anuais auditadas. Elas podem conter, apenas e a título de exemplo, um balanço e uma demonstração de resultados.
2. O auditor não deve elaborar relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas, a não ser que tenha emitido uma opinião sobre as demonstrações financeiras das quais aquelas constituem um resumo.
3. O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas deve incluir os seguintes elementos fundamentais:
 - (1) Título;
 - (2) Destinatário;
 - (3) A identificação das demonstrações financeiras auditadas das quais as demonstrações financeiras resumidas derivam;
 - (4) Uma referência à data do relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras não resumidas e o tipo ou modalidade de opinião dada nesse

- mesmo relatório;
- (5) Uma opinião sobre se a informação constante das demonstrações financeiras resumidas é consistente com a das demonstrações financeiras anuais auditadas das quais as primeiras derivam;
 - (6) Uma declaração que indique que para melhor compreensão do desempenho e posição financeira da entidade e do âmbito da auditoria realizada, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras não resumidas e com o respectivo relatório de auditoria;
 - (7) Data do relatório;
 - (8) Assinatura do auditor; e
 - (9) Endereço do auditor.
4. O relatório de auditoria relativo a demonstrações financeiras resumidas deve ser intitulado “Relatório independente de auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas” ou “Relatório de auditor independente sobre demonstrações financeiras resumidas”.
5. O auditor deverá mencionar, no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras resumidas, que as demonstrações financeiras não resumidas da entidade foram já auditadas de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau, devendo ainda mencionar a opinião expressa sobre aquelas demonstrações financeiras (não resumidas).
6. Caso o auditor tenha expressado uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou a impossibilidade de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade, o mesmo deverá explicitar, no relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras resumidas, o fundamento de tal opinião.
7. As demonstrações financeiras resumidas devem ser redigidas de tal forma que os utentes possam claramente distingui-las das demonstrações financeiras anuais auditadas.
8. O auditor deve expressar uma opinião, no relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras resumidas, sobre se o conteúdo destas é consistente com o das demonstrações financeiras anuais auditadas.
9. O relatório de auditoria relativo às demonstrações financeiras resumidas deve

advertir o utente para o facto de o mesmo dever ler aquelas conjuntamente com as demonstrações financeiras anuais auditadas e com o respectivo relatório de auditoria, de modo a melhor poder compreender a posição financeira e o resultado das operações da entidade.

10. O **【modelo 13】** e o **【modelo 14】** da parte VI da presente instrução fornecem exemplos de relatórios de auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas, nos casos em que o auditor tenha emitido, relativamente às demonstrações financeiras anuais auditadas, uma opinião sem reservas e com reservas, respectivamente.

VI Exemplos de relatórios de auditoria

Opinião sem reservas

【Modelo 1】 Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro

【Modelo 2】 Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro

Opinião sem reservas – Ênfase

【Modelo 3】 Quando exista uma situação importante relativa a um problema de continuidade

【Modelo 4】 Quando exista uma incerteza relevante que possa ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras

Opinião com reservas

【Modelo 5】 Tratamentos contabilísticos inapropriados

【Modelo 6】 Divulgações insuficientes nas demonstrações financeiras

【Modelo 7】 Limitação no âmbito do trabalho do auditor

Opinião adversa

【Modelo 8】 Tratamentos contabilísticos inapropriados

Impossibilidade de emitir opinião

【Modelo 9】 Limitação no âmbito do trabalho de auditoria

Opinião sem reservas para especiais tipos de entidades

- 【Modelo 10】** Companhias de seguros
- 【Modelo 11】** Concessionárias de jogos de fortuna e azar em casino e companhias de gestão
- 【Modelo 12】** Organizações não comerciais

Relatório de auditoria relativo a demonstrações financeiras resumidas

- 【Modelo 13】** Uma opinião sem reservas foi expressa relativamente às demonstrações financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras resumidas
- 【Modelo 14】** Uma opinião com reservas foi expressa relativamente às demonstrações financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras resumidas

Modelo de Relatório de Auditoria 1)**Opinião sem reservas****(Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro)****Relatório de auditor independente**

Para os accionistas da Companhia ABC¹

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)²

Procedi/Procedemos³ à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】⁴ da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência⁵ é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com

¹ Ou outro destinatário apropriado.

² O auditor poderá incluir este parágrafo, caso entenda que a divulgação do tipo de entidade a ser auditada melhor permite compreender as demonstrações financeiras.

³ A escolha do singular ou plural depende de quem tenha assumido o compromisso de auditoria, se um auditor independente ou um sociedade de auditoria.

⁴ Quando as demonstrações financeiras auditadas façam parte de um documento que contenha outra informação, o auditor pode considerar identificar as páginas em que as mesmas se mostram apresentadas.

⁵ Ou o órgão concreto de gerência da entidade, tal como Administração, Administrador, ou Conselho de Administração.

requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas⁶

Macau, Dia, Mês, 20X2

⁶ O presente modelo pressupõe que o relatório de auditoria foi redigido por um auditor de contas independente. Exemplos de relatórios de auditoria elaborados por uma sociedade de auditoria podem ser encontrados nos modelos 10, 11 e 12.

【Modelo de Relatório de Auditoria 2】**Opinião sem reservas****(Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados relativa ao ano findo, um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas Sucintas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência apresentam adequadamente, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e os resultados das operações do ano findo, nos termos das Normas Sucintas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 3】**Opinião sem reservas**

(Relatório no qual se inseriu um parágrafo para dar ênfase a um problema de continuidade)

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Para além disso, chamo atenção para a Nota X das demonstrações financeiras que indica que a Companhia ABC incorreu numa perda bruta de X mil patacas no decurso do ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 e que, a partir dessa data, os passivos correntes excedem o total dos activos em X mil patacas. Pese embora a Companhia ABC tenha apropriadamente divulgado, na Nota X das demonstrações financeiras, as medidas de melhoramento, facto é que existe uma incerteza importante que nos coloca dúvidas quanto à capacidade da companhia para continuar em actividade. O conteúdo do presente parágrafo não afecta a opinião de auditoria que expressámos.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 4】**Opinião sem reservas**

(Relatório no qual se inseriu um parágrafo para dar ênfase a uma incerteza relevante que pode ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras)

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Para além disso, chamo atenção para a Nota X das demonstrações financeiras, que apropriadamente descreve a incerteza relevante existente quanto ao desfecho de uma contenda judicial em que a Companhia é demandada. O demandante alega a violação de direitos de patente e pede uma indemnização por danos no montante de X mil patacas. O tribunal aceitou a acção, não a tendo ainda decidido. Reconhecendo a companhia existir uma incerteza relevante em relação ao desfecho da acção judicial, nenhuma provisão constituída por conta da responsabilidade que da mesma possa advir foi reconhecida nas demonstrações financeiras. Caso a companhia seja declarada culpada no mencionado pleito, não só deixará de poder usar a patente, como ainda terá de pagar uma indemnização à Companhia Y, o que terá efeitos significativos sobre a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da Companhia. O conteúdo do presente parágrafo não afecta a opinião de auditoria que expressámos.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 5】**Opinião com reservas****(Tratamentos contabilísticos inapropriados)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual

envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Tal como mencionado na Nota X das demonstrações financeiras, os activos fixos tangíveis adquiridos pela Companhia ABC em Setembro de 20X1 não foram depreciados. Se tais activos fixos tangíveis tivessem sido depreciados segundo o método da linha recta, utilizando taxas de depreciação de 4% e 20%, respectivamente, os gastos de depreciação teriam aumentado em X mil patacas. Da mesma forma, a depreciação acumulada da Companhia ABC, em 31 de Dezembro de 20X1, teria aumentado em X mil patacas, a quantia escriturada dos activos fixos tangíveis teria decrescido em X mil patacas, e as perdas do período teriam aumentado em X mil patacas.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos decorrentes da não depreciação dos novos itens de activos fixos tangíveis adquiridos, situação à qual se faz nota no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 6】**Opinião com reservas****(Divulgações insuficientes nas demonstrações financeiras)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Em 1 de Dezembro de 20X1, a companhia ABC deu como garantia de um empréstimo com o Banco Y, inventários no valor de X mil patacas. Tal transacção, contudo, não foi divulgada nas demonstrações financeiras.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos decorrentes da transacção não divulgada sobre as demonstrações financeiras, situação à qual se faz nota no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 7】**Opinião com reservas****(Limitação no âmbito do trabalho de auditoria)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. Com excepção da condição a que se faz referência na opinião com reservas, a auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Uma vez que assumi o compromisso de auditoria com a Companhia ABC, após 31 de Dezembro de 20X1, não constatei que se tivesse procedido à mensuração física dos inventários, reportada àquela data, pelo que, atendendo à natureza dos registos da companhia e ainda que recorrendo a outros procedimentos de auditoria, não consegui determinar a quantidade e condição daqueles inventários.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos de ajustamentos, a existirem, que se pudessem mostrar necessários caso tivesse podido determinar a quantidade e condição dos inventários, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 8】**Opinião adversa****(Tratamentos contabilísticos inapropriados)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual

envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião adversa

Tal como descrito na Nota X das demonstrações financeiras, a Companhia ABC terá de proceder a pagamentos adicionais devido a um erro de construção num projecto de que é responsável. Pese embora o projecto não se encontre terminado em 31 de Dezembro de 20X1, espera-se que os custos totais do mesmo ultrapassem o total do rendimento em X mil patacas. A Companhia ABC ainda não reconheceu as perdas esperadas nos gastos do corrente ano, de acordo com as Normas de Relato Financeiro. Todavia, se as perdas esperadas tivessem sido reconhecidas nos gastos do corrente ano, de acordo com as Normas de Relato Financeiro, os resultados das operações da companhia teriam sofrido, no ano, uma alteração de X mil patacas de lucro para X mil patacas de perda.

Em minha opinião, devido aos efeitos materiais decorrentes da situação abordada no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras não fornecem uma visão verdadeira e apropriada da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, dos resultados das operações e dos fluxos de caixa do ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 9】**Impossibilidade de emitir opinião****(Limitação no âmbito do trabalho de auditoria)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Opinião – Impossibilidade de emitir opinião

A Companhia ABC não procedeu à mensuração física dos inventários até 31 de Dezembro de 20X1, avaliados em X mil patacas. Não me foi possível proceder à mensuração dos referidos inventários, nem implementar procedimentos de auditoria alternativos que me permitissem obter provas de auditoria suficientes e apropriadas relativamente à quantidade e condição dos inventários finais. Para além disso, uma vez que a Companhia ABC não me forneceu os endereços dos devedores da companhia, mais não me foi possível realizar o procedimento de auditoria destinado a confirmar o balanço de fecho das dívidas a receber, à data de 31 de Dezembro de 20X1, avaliadas em X mil patacas, nem qualquer outro procedimento de auditoria alternativo que me permitisse obter provas de auditoria suficientes e apropriadas.

Atendendo à importância das questões abordadas no parágrafo precedente, não me é possível exprimir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Audito de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 10】**Opinião sem reservas****(Companhias seguradoras)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia de Seguros ABC
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia de Seguros ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por nós realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que as provas de auditoria que reunimos são suficientes e apropriadas a fundamentar a nossa opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia de Seguros ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Mais gostaríamos de referir que a Companhia de Seguros ABC nos forneceu, quando solicitada, toda a informação essencial e todos os esclarecimentos. Em nossa opinião, as transacções económicas da Companhia de Seguros ABC encontram-se atempada e apropriadamente registadas na sua escrituração contabilística.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 11】**Opinião sem reservas****(Concessionárias de jogos de fortuna e azar em casino e companhias de gestão)****Relatório de Auditor Independente**

Para os accionistas da Sociedade Limitada ABC
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Sociedade Limitada ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por nós realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que as provas de auditoria que reunimos são suficientes e apropriadas a fundamentar a nossa opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Sociedade Limitada ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Mais gostaríamos de referir que a Sociedade Limitada ABC nos forneceu, quando solicitada, toda a informação essencial e todos os esclarecimentos. Em nossa opinião, os livros contabilísticos da Sociedade Limitada ABC registam, apropriadamente e com exactidão, as actividades operacionais da sociedade.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de Auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 12】**Opinião sem reservas****(Organizações não comerciais)**

Relatório de Auditor Independente

Para **【Destinatário do relatório do auditor】**

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da **【entidade auditada】**, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos **【normas contabilísticas aplicáveis, legislação】**. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas

demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da **【entidade auditada】**, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos **【normas contabilísticas aplicáveis, legislação】**.

【Outras questões ou assuntos a relatar, ao abrigo de legislação e normas especiais, devem ser inseridos no presente parágrafo, quando apropriado】

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 13】**Uma opinião sem reservas foi expressa relativamente às demonstrações
financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras
resumidas****Relatório de Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras Resumidas**

Para os accionistas da Sociedade ABC, Limitada
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC, Limitada relativas ao ano de 20X1, nos termos das Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. No nosso relatório, datado de dia, mês, 20X2, expressámos uma opinião sem reservas relativamente às demonstrações financeiras das quais as presentes constituem um resumo.

As demonstrações financeiras a que se acima se alude compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

As demonstrações financeiras resumidas preparadas pela gerência resultam das demonstrações financeiras anuais auditadas a que acima se faz referência. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras auditadas.

Para a melhor compreensão da posição financeira da sociedade e dos resultados das suas operações, no período e âmbito abrangido pela nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras das quais as mesmas resultam e com o respectivo relatório de auditoria.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 14】**Uma opinião com reservas foi expressa relativamente às demonstrações
financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras
resumidas****Relatório de Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras Resumidas**

Para os accionistas da Sociedade ABC, Limitada
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC, Limitada relativas ao ano de 20X1, nos termos das Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. No nosso relatório, datado de Dia, Mês, 20X2, expressámos uma opinião com reservas relativamente às demonstrações financeiras das quais as presentes constituem um resumo. O fundamento da nossa opinião com reservas residiu na incapacidade de reunir provas de auditoria adequadas e apropriadas relativamente ao balanço de encerramento das dívidas a receber.

As demonstrações financeiras a que se acima se alude compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

As demonstrações financeiras resumidas preparadas pela gerência resultam das demonstrações financeiras anuais auditadas a que acima se faz referência. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras auditadas.

Para a melhor compreensão da posição financeira da sociedade e dos resultados das suas operações, no período e âmbito abrangido pela nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras das quais as mesmas resultam e com o respectivo relatório de auditoria.

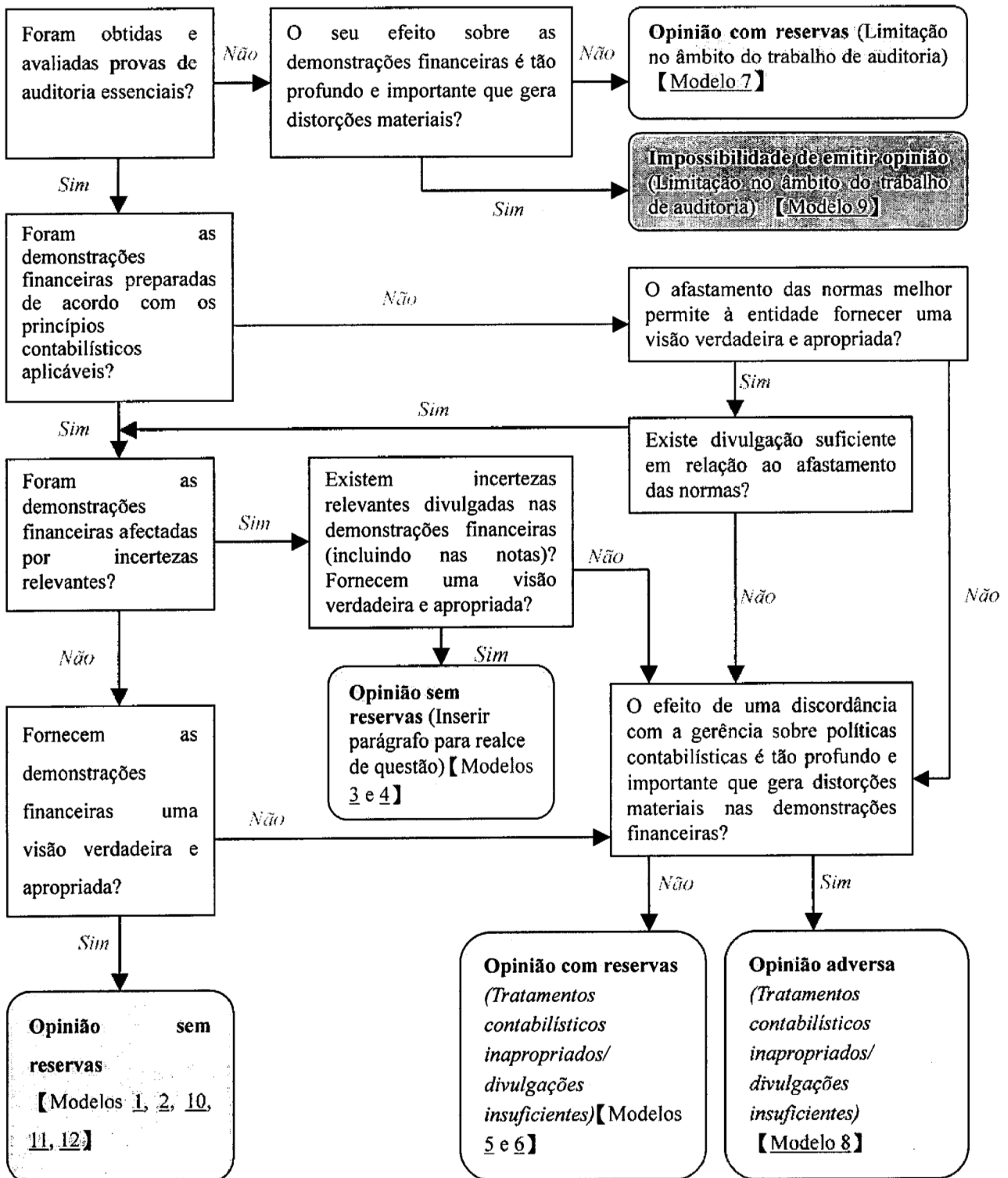
XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de Auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

VII Fluxograma - Formação da opinião de auditoria



Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 2 – Carta de Compromisso de Auditoria

Índice

- I Introdução**
- II Conteúdo da carta de compromisso de auditoria**
- III Auditorias recorrentes**
- IV Alteração no compromisso de auditoria**
- V Exemplo de carta de compromisso de auditoria**

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações sobre o conteúdo da carta de compromisso de auditoria, de forma a auxiliar o auditor na preparação da mencionada carta, assim como fornecer orientações ao auditor relativamente à resposta a dar a um pedido de alteração dos termos do compromisso formulado pelo cliente.
2. Um modelo de uma carta de compromisso é incluído, para referência, na presente instrução.
3. A presente instrução foi elaborada de acordo com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 1 (“Carta de compromisso de auditoria”) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Ex.mo Senhor Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Conteúdo da carta de compromisso de auditoria

Aceitação do compromisso de auditoria

1. O auditor e o cliente ou entidade a ser auditada (de ora em diante designados por cliente) devem acordar sobre os termos do compromisso, termos este que devem constar de uma carta de compromisso de auditoria.
2. Por cliente entende-se o indivíduo ou a entidade que com o auditor celebra ou

pretende celebrar um compromisso de auditoria. Em regra, o termo cliente designa os accionistas ou a administração da entidade.

3. Em casos especiais, a auditoria pode ser solicitada pelo tribunal (veja-se, por exemplo, a situação prevista no artigo 60.º do Código Comercial). Em tais circunstâncias, o cliente do compromisso de auditoria não é pois nem a administração de determinada entidade, nem os seus accionistas. A presente instrução não abrange os compromissos de auditoria celebrados ou ordenados em tais condições particulares.
4. Uma carta de compromisso de auditoria consubstancia um contrato de prestação de serviços, celebrado entre o auditor e o cliente e que deverá ser reduzido a escrito.
5. A carta de compromisso de auditoria destina-se a documentar e confirmar a aceitação do compromisso por parte do auditor, a definir o objectivo e finalidade da auditoria, o âmbito e extensão das responsabilidades do auditor e do cliente, assim como a forma de quaisquer relatórios. Uma carta de compromisso de auditoria serve pois para prevenir a existência de qualquer mal-entendido relativamente ao compromisso de auditoria, bem como para acautelar os direitos de ambas as partes, definindo as respectivas responsabilidades.

Referências essenciais

6. A forma e o conteúdo da carta de compromisso de auditoria podem variar em função de cada cliente, mas a mesma deve por norma fazer referência:
 - (1) Ao objectivo da auditoria às demonstrações financeiras;
 - (2) À responsabilidade da gestão sobre as demonstrações financeiras;
 - (3) Às normas contabilísticas que serviram de base à preparação das demonstrações financeiras por parte da gerência;
 - (4) À finalidade ou âmbito da auditoria, incluindo uma menção às Normas da RAEM sobre auditoria⁷ às quais o auditor se submete;
 - (5) À forma de quaisquer relatórios ou outros meios de comunicação dos resultados do compromisso;
 - (6) À circunstância de existir um risco inevitável de determinadas distorções materiais poderem não vir a ser desvendadas, atendendo à natureza avaliativa e a outras limitações inerentes a uma auditoria, assim como às

⁷ Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças.

- próprias limitações inerentes ao sistema de controlo interno;
- (7) Ao acesso irrestrito a registos, documentos e a outra qualquer informação solicitada, correlacionados com a auditoria; e
 - (8) Aos representantes da sociedade de auditoria e do cliente que aceitaram os termos do compromisso e assinaram a respectiva carta.
7. O auditor poderá ainda desejar incluir na carta o seguinte:
- (1) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados, relacionados com o planeamento e realização da auditoria, incluindo o tempo necessário para a emissão do relatório de auditoria;
 - (2) Uma menção à expectativa de receber da gerência uma confirmação escrita relativamente às declarações efectuadas no âmbito do processo de auditoria;
 - (3) Uma descrição de quaisquer outras cartas ou relatórios que o auditor espera emitir para o cliente;
 - (4) A base segundo a qual os honorários são calculados, e qualquer acordo existente relativo ao pagamento.
8. Quando relevante, da carta poder-se-á ainda fazer constar:
- (1) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados relativamente à participação de outros auditores e peritos em determinados aspectos da auditoria;
 - (2) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados relativamente à participação de auditores internos e de outro pessoal ao serviço do cliente;
 - (3) Uma menção às diligências ou preparativos a efectuar, no caso de uma auditoria inicial, com o auditor cessante, caso este exista;
 - (4) Uma menção à existência de limitações à responsabilidade do auditor; e
 - (5) Uma referência a quaisquer outros acordos firmados entre o auditor e o cliente.
9. Nos casos em que o auditor da empresa-mãe seja o mesmo de uma sua subsidiária, balcão ou departamento (unidade), a decisão de elaborar uma carta de compromisso autónoma deverá atender aos seguintes factores:
- (1) À entidade que nomeia o auditor da unidade;
 - (2) À necessidade, ou não, de emitir um relatório de auditoria autónomo relativamente à unidade;
 - (3) Aos requisitos legais ou regulamentares;
 - (4) À extensão do trabalho realizado por outro auditor;
 - (5) Ao grau de participação da empresa-mãe na propriedade da unidade;
 - (6) Ao grau de independência da gerência da unidade.

III Auditorias recorrentes

1. Em auditorias recorrentes, o auditor deve considerar se as circunstâncias exigem que os termos do compromisso sejam revistos ou se existe a necessidade de lembrar ao cliente os termos do compromisso em vigor.
2. O auditor pode decidir não assinar uma nova carta de compromisso, em cada período. Não obstante, quando se verifiquem os factores a seguir enumerados, é aconselhável que se rediga uma nova carta de compromisso:
 - (1) Quando exista alguma circunstância que indique que o cliente não entende correctamente o objectivo e finalidade da auditoria;
 - (2) Quando existam termos especiais no compromisso, ou termos revistos;
 - (3) Quando exista uma alteração recente na gerência, nos membros da administração ou nos proprietários;
 - (4) Quando exista uma alteração significativa na natureza ou dimensão do negócio do cliente;
 - (5) Quando existam requisitos legais ou regulamentares que o aconselhem; e
 - (6) Quando exista uma alteração nas normas contabilísticas que serviram de base à preparação das demonstrações financeiras por parte da gerência.

IV Alteração no compromisso de auditoria

1. Se, antes da conclusão do trabalho de auditoria, for solicitado ao auditor a alteração do compromisso de auditoria para um que proporcione um nível inferior de segurança, o auditor deve ponderar se é adequado fazê-lo.
2. O cliente poderá solicitar ao auditor uma alteração do compromisso de auditoria em resultado do seguinte:
 - (1) De uma alteração das circunstâncias, que se repercuta sobre a necessidade do serviço;
 - (2) De um incorrecto entendimento da natureza da auditoria ou outro serviço relacionado originalmente solicitados; ou
 - (3) De uma restrição ao âmbito ou finalidade do compromisso.

O auditor deve ponderar cuidadosamente o motivo apresentado pelo cliente.

3. São habitualmente considerados motivos razoáveis para fundamentar o pedido de alteração do compromisso de auditoria, a alteração das circunstâncias que afecte as necessidades da própria entidade, ou a incorrecta compreensão da natureza do serviço originalmente solicitado. Diversamente, uma alteração do compromisso não se apresenta como razoável se fundada em informação incorrecta, incompleta ou insatisfatória.
4. Antes de acordar em alterar o compromisso de auditoria, o auditor deve atender às possíveis consequências legais ou contratuais resultantes de tal alteração.
5. O auditor não deve acordar na alteração das cláusulas do compromisso quando não haja justificação razoável para o fazer. Um exemplo da situação descrita acontecerá nos casos em que, não conseguindo o auditor reunir provas de auditoria suficientes e apropriadas relativamente às dívidas a receber, o cliente lhe solicite que o compromisso de auditoria seja alterado apenas para evitar que aquele expresse uma opinião de auditoria com reservas ou a impossibilidade emitir uma opinião.
6. Caso o auditor conclua que existe uma justificação razoável para a alteração do compromisso e a auditoria tenha sido realizada em cumprimento com as normas de auditoria aplicáveis nos termos do compromisso alterado, o relatório a emitir deverá adequar-se aos termos revistos do compromisso.
7. De modo a não confundir o leitor, o relatório não deve incluir qualquer menção:
 - (1) Ao compromisso original; ou
 - (2) A qualquer procedimento realizado ao abrigo do compromisso original.
8. Quando as cláusulas ou termos do compromisso forem alterados, o auditor e o cliente devem acordar no teor das novas cláusulas.
9. Se o auditor não concordar com a alteração das cláusulas do compromisso e não lhe for permitido prosseguir com o compromisso original, o mesmo deve rescindir o compromisso e verificar se existe a obrigação, contratual ou de outra natureza, de relatar tal facto aos accionistas ou à administração.

V Exemplo de carta de compromisso de auditoria

Segue-se um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria relativa a um conjunto de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A presente carta deverá ser utilizada como modelo, em conjunto com as orientações fornecidas na presente instrução, e deverá ser adaptada em função dos requisitos e circunstâncias individuais.

Carta de compromisso de auditoria

Para os administradores⁸ da Companhia ABC:

Tendo V.ªs Ex.ªs solicitado que procedesse/procedêssemos à auditoria das demonstrações financeiras da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas importantes e outras notas explicativas.

Serve a presente para confirmar/confirmarmos a aceitação do compromisso e delimitar/delimitarmos as responsabilidades de ambas as partes.

Objectivo do compromisso

A auditoria será por mim/nós realizada com o objectivo de expressar/expressarmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Responsabilidade da gerência

A gerência da companhia é responsável pela conservação de livros contabilísticos apropriados, assim como pela preparação de demonstrações financeiras que apresentem, de forma apropriada, a posição financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da companhia, de acordo com as Normas de Relato Financeiro. A referida responsabilidade abrange:

- A concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros;
- A selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas;
- A elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das

⁸ Conselho de administração, gerência ou órgão incumbido da administração.

circunstâncias; e

- A posse e guarda de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha/nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras a que atrás me/nos referi/referimos foram preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro, e se apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da vossa companhia.

Irei/iremos realizar a auditoria de acordo com as Normas de Auditoria e com as Normas Técnicas de Auditoria. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Âmbito e finalidade da auditoria

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual inclui uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Atendendo à natureza avaliativa e a outras limitações inerentes a uma auditoria, assim como às próprias limitações inerentes ao sistema de controlo interno, existe um risco inevitável de determinadas distorções materiais poderem não vir a ser desvendadas.

Ao avaliar o risco, considere/considerámos o sistema de controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber/concebermos procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, e não com o fim de expressar/expressarmos uma opinião sobre a efectividade do mencionado sistema. Não obstante, caso no decurso da auditoria me/nos depare/deparemos com qualquer debilidade relevante na concepção ou implementação do sistema de controlo interno relativo ao relato financeiro, oportunamente o comunicarei/ comunicaremos, através de carta autónoma.

Espero/Esperamos que o pessoal ao vosso serviço me/nos possa facultar total

cooperação, estando certo/certos que o mesmo me/nos disponibilizará quaisquer registos, documentação ou informação que solicite/solicitemos no âmbito da auditoria. No âmbito do processo de auditoria, irei/iremos solicitar à gerência que me/nos faculte confirmação escrita relativamente às declarações que me/nos foram efectuadas naquele âmbito.

Honorários

Os honorários são calculados em função do tempo despendido por todos os indivíduos envolvidos na auditoria, montante ao qual acrescem as despesas diárias. O mencionado cálculo é efectuado à hora, variando a respectiva taxa em função do grau de responsabilidade de cada indivíduo e da experiência e perícia exigidas a cada um. A factura de pagamento será emitida após a elaboração do relatório de auditoria e deverá ser liquidada dentro do prazo de um mês.

Confirmação

Uma vez assinada e o seu teor aceite por ambas as partes, a presente carta passa a ser vinculativa para o futuro, apenas deixando de o ser caso venha a ser revogada, alterada ou substituída. Agradeço/Agradecemos que me/nos confirme a aceitação dos presentes termos através da assinatura e devolução da cópia que junto envio/enviamos.

Com os melhores cumprimentos,

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Dia, Mês, 20X2

Acordamos com os termos da presente carta.

(Assinatura)

.....

Administrador, em nome e representação do conselho de administração da Companhia

ABC

Data

Dia, Mês, 20X2

Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 3 – Documentação

Índice

- I Introdução**
 - II Finalidade da documentação de auditoria**
 - III Forma e conteúdo dos papéis de trabalho**
 - IV Arquivamento, guarda e conservação dos papéis de trabalho**
-

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações relativamente ao conteúdo, arquivamento e conservação da documentação de auditoria.
2. A presente instrução foi elaborada de acordo com o artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/99/M, de 1 de Novembro, com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 3 (Papéis de Trabalho) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Finalidade da documentação de auditoria

1. De acordo com o artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/99/M, de 1 de Novembro, “*Os auditores de contas devem organizar, relativamente ao exercício de cada uma das funções de interesse público, um processo (...)*”.
2. De acordo com o parágrafo 9) da secção referente às “Normas relativas ao trabalho de campo” das Normas de Auditoria, “*o auditor deve documentar adequadamente o trabalho de auditoria, destinado a formar os papéis de trabalho de auditoria*”; e com o parágrafo 1 do ponto 3 (Papéis de trabalho) das Normas Técnicas de Auditoria “*o auditor deve documentar apropriadamente as provas que sejam importantes para fundamentar a sua opinião e as provas de que o*

trabalho de auditoria foi realizado de acordo com as normas de auditoria em vigor”.

3. Por documentação de auditoria entende-se o material (papéis de trabalho) preparado, obtido ou conservado pelo auditor, por ocasião ou para efeito da realização da auditoria.
4. Por papéis de trabalho designam-se os registos relevantes para a concepção dos planos de auditoria, implementação dos procedimentos de auditoria, obtenção de provas de auditoria e formulação de uma conclusão de auditoria, no decurso do respectivo trabalho. Os papéis de trabalho podem ser preparados ou elaborados pela pessoa que realiza a auditoria, ou obtidos da própria entidade auditada ou de terceiros, e podem consistir em informação armazenada em papel, em suporte electrónico, ou em qualquer outro meio.
5. Os papéis de trabalho:
 - (1) Auxiliam no planeamento e realização da auditoria;
 - (2) Auxiliam na supervisão e revisão do trabalho de auditoria;
 - (3) Documentam as provas de auditoria obtidas durante a sua realização, tendo em vista fundamentar a opinião do auditor; e
 - (4) Demonstram que o trabalho de auditoria foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria.

III Forma e conteúdo dos papéis de trabalho

1. O auditor deve preparar papéis de trabalho que sejam suficientemente completos e pormenorizados, de modo a poderem proporcionar uma compreensão global da auditoria.
2. O auditor deve registar nos papéis de trabalho informação relacionada com o planeamento da auditoria, a natureza, período e âmbito dos procedimentos de auditoria e os seus resultados, assim como as conclusões assentes com base nas provas de auditoria obtidas.
3. Os papéis de trabalho devem incluir o raciocínio efectuado pelo auditor sobre todas as matérias relevantes que exijam um juízo ou apreciação da sua parte, assim como as conclusões alcançadas. Todavia, não se mostra necessário documentar todas as matérias ou questões ponderadas. A extensão do conteúdo dos papéis de

trabalho fica dependente de uma avaliação profissional a efectuar pelo auditor. Na determinação da extensão dos papéis de trabalho a serem elaborados e conservados, poderá ser útil ao auditor considerar que informação seria necessário fornecer a um outro auditor sem qualquer conhecimento sobre a auditoria, para que este pudesse descortinar o âmbito do trabalho desenvolvido e o fundamento das principais decisões tomadas.

4. A forma e conteúdo dos papéis de trabalho são influenciados pelos seguintes factores:
 - (1) Pela natureza do compromisso;
 - (2) Pela forma do relatório de auditoria;
 - (3) Pela natureza, dimensão e complexidade do negócio;
 - (4) Pela natureza e complexidade do sistema de controlo interno da entidade;
 - (5) Pela necessidade de em determinadas circunstâncias orientar, supervisionar e rever o trabalho realizado por auxiliares;
 - (6) Pelo uso, no decurso da auditoria, de metodologias ou tecnologias específicas.
5. Os papéis de trabalho devem ser concebidos e organizados em função das circunstâncias e de modo a satisfazer as necessidades do auditor em cada auditoria. O uso de papéis de trabalho standardizados poderá aumentar a eficiência com que os mesmos são elaborados e revistos, podendo ainda facilitar a delegação de trabalho ou funções. Como exemplo de papéis de trabalho standardizados temos: fluxogramas de auditoria, questionários de controlo interno, listagens de controlo uniformes, simbologia de trabalho, codificações, estruturas e remissões normalizadas.
6. O auditor pode utilizar planos, análises e outra documentação elaborada ou preparada pela própria entidade. No entanto e em tais circunstâncias, deve o mesmo assegurar-se de que os referidos materiais foram devida e apropriadamente elaborados ou preparados.
7. Os papéis de trabalho incluem habitualmente o seguinte:
 - (1) Informação relacionada com a própria entidade e o contexto ou ambiente que a envolve, incluindo com o seu sistema de controlo interno, tal como:
 - i) Informação relativa à estrutura legal e organizacional da entidade;
 - ii) Extractos ou cópias de documentos legais relevantes, acordos ou minutas;
 - iii) Informação relativa à indústria, a ao contexto económico e legislativo

no qual a entidade opera;

- iv) Extractos do manual de controlo interno da entidade.
- (2) Provas do processo de planeamento de auditoria, incluindo programas de auditoria e quaisquer alterações verificadas;
- (3) Provas de que o auditor considerou o trabalho de auditoria interno e as conclusões nele alcançadas;
- (4) Análises de transacções e balanços;
- (5) Análises de rácios e tendências relevantes;
- (6) O risco identificado e avaliado da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras e o nível de asserção;
- (7) Um registo da natureza, período e âmbito ou extensão dos procedimentos de auditoria realizados em resposta aos riscos ao nível de asserção, e os resultados de tais procedimentos;
- (8) Prova de que o trabalho realizado por auxiliares foi supervisionado e revisto;
- (9) A indicação de quem realizou os procedimentos de auditoria e respectiva data;
- (10) Cópia das comunicações a outros auditores, peritos ou a terceiros;
- (11) Cópia de cartas ou notas referentes a assuntos de auditoria que tenham sido objecto de comunicação ou discussão com a gerência (ou com quem esteja incumbido da administração da entidade), incluindo os termos do compromisso e as debilidades encontradas no sistema de controlo interno.
- (12) Declaração de responsabilidade subscrita pela entidade;
- (13) Conclusões a que o auditor tenha chegado, relativamente a aspectos importantes da auditoria; e
- (14) Cópia das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria.

8. No caso de auditorias recorrentes, os arquivos de papéis de trabalho podem ser classificados em “arquivos de auditoria permanentes” e “arquivos de auditoria actuais”. Dos “arquivos de auditoria permanentes” consta informação básica necessária ao trabalho de auditoria em cada período, tal como: informação relevante sobre a estrutura legal e organizacional da entidade, extractos ou cópias de documentos legais relevantes, acordos e minutas, informação relativa à indústria ou sector, e ao contexto económico e legislativo no qual a entidade opera, extractos do manual de controlo interno, etc. O auditor deve rever a informação contida nos arquivos de auditoria permanentes no início de cada período de auditoria, e proceder às necessárias actualizações. Paralelamente, os arquivos de auditoria actuais contêm informação relacionada principalmente com a auditoria de um período concreto, aplicando-se, por isso, à auditoria em curso ou servindo como referência para a auditoria do período seguinte.

IV Arquivamento, guarda e conservação dos papéis de trabalho

1. O auditor deve adoptar procedimentos adequados a garantir a manutenção da confidencialidade e a guarda dos papéis de trabalho, e a respectiva conservação pelo período mínimo de seis anos, nos termos do artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas.
2. O período mínimo acima referido conta-se a partir da data do relatório de auditoria.
3. Os papéis de trabalho são propriedade do auditor. Nessa medida, não devem ser disponibilizados a terceiros sem o seu consentimento, excepto se tal for determinado por lei.

社會文化司司長辦公室

第 53/2007 號社會文化司司長批示

在天主教大學高等教育基金建議下；

社會文化司司長行使《澳門特別行政區基本法》第六十四條賦予的職權，並根據二月四日第 11/91/M 號法令第十四條第三款及第四十二條第一款，第 6/1999 號行政法規第五條第二款，第 14/2000 號行政命令第一款及第 6/2005 號行政命令第四款的規定，作出本批示。

一、在澳門高等校際學院開設機電一體化設計工程學士學位課程。

二、核准上款所指課程的學術與教學編排和學習計劃。該學術與教學編排和學習計劃載於本批示附件一及附件二，並為本批示的組成部分。

三、本課程頒授學士學位，並按照《澳門高等校際學院章程》第七條規定，獲葡國天主教大學認可。

二零零七年七月九日

社會文化司司長 崔世安

GABINETE DO SECRETÁRIO PARA OS ASSUNTOS
SOCIAIS E CULTURA

Despacho do Secretário para os Assuntos
Sociais e Cultura n.º 53/2007

Sob proposta da Fundação Católica de Ensino Superior Universitário;

Usando da faculdade conferida pelo artigo 64.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 14.º e no n.º 1 do artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 11/91/M, de 4 de Fevereiro, no n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento Administrativo n.º 6/1999, conjugados com o n.º 1 da Ordem Executiva n.º 14/2000 e com o n.º 4 da Ordem Executiva n.º 6/2005, o Secretário para os Assuntos Sociais e Cultura manda:

1. É criado, no Instituto Inter-Universitário de Macau, o curso de licenciatura em *Design* de Engenharia Mecatrónica.

2. São aprovados a organização científico-pedagógica e o plano de estudos do curso referido no número anterior, constantes dos anexos I e II a este despacho e que dele fazem parte integrante.

3. Este curso confere o grau de licenciado e o seu reconhecimento pela Universidade Católica Portuguesa é feito nos termos do artigo 7.º dos Estatutos do Instituto Inter-Universitário de Macau.

9 de Julho de 2007.

O Secretário para os Assuntos Sociais e Cultura, *Chui Sai On*.