

附件二  
《一般審計實務準則》應用技術指引  
第1號 - 審計報告

---

目 錄

- 一、引言
  - 二、審計報告
    - 審計意見
    - 適用的財務報告框架
    - 審計意見的形成
  - 三、審計報告的內容
    - 標題
    - 收件人
    - 引言段
    - 管理層對財務報表的責任
    - 審計師的責任
    - 審計意見
    - 其他報告事項
    - 審計師的簽名
    - 審計報告的日期
    - 審計師的工作地址
  - 四、審計意見的類型
    - 無保留意見
    - 強調事項
    - 導致發表無保留意見以外的審計意見的情況
    - 審計範圍受到限制
      - 保留意見 - 審計範圍受到限制*
      - 無法表示意見 - 審計範圍受到限制*
    - 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、摘要財務報表的審計
  - 六、審計報告示例
  - 七、形成審計意見的流程
-

## 一、引言

1. 制定本指引的目的，是為了規範審計師編製和出具審計報告。
2. 本指引為審計師對財務報表形成審計意見提供指南；同時，說明審計報告的內容、格式和審計意見的類型，並提供審計報告的參考示例。

## 二、審計報告

1. 審計報告是指審計師根據《一般審計準則》的要求，在實施審計工作的基礎上對被審計實體的財務報表發表意見的書面文件。
2. 審計報告必須採用書面形式。

### 審計意見

3. 審計報告應清楚表達審計師對財務報表的意見。
4. 《一般審計準則》內『一般原則』的第一段指出，“獨立審計的目的是對被審計實體財務報表的合法性、公允性及會計政策的一貫性發表意見。”；同時，《一般審計準則》內『報告準則』的第四段亦指出，“審計師應在審計報告中清楚指明編製財務報表所採用的財務報告框架，並說明財務報表是否根據該財務報告框架編製，在所有重要方面是否真實、公允地反映被審計實體財務狀況、經營結果和現金流量，以及所採用的會計政策是否符合一貫性原則。”。
5. 因此，審計師在審計報告中所表達的對財務報表的意見，應清楚說明已審計的財務報表是否根據適用的財務報告框架編製，並在所有重要方面是否真實、公允地反映被審計實體的財務狀況、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. 《一般審計準則》內『一般原則』的第二段指出，“審計意見應合理地讓財務報表使用者了解已審計財務報表的可靠程度，但不應被認為是對被審計實體持續經營能力及其經營效率所作的承諾。”
7. 因此，審計報告中所使用的措辭，應避免使人產生審計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計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。

### 適用的財務報告框架

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》，亦包括必要的財務報表。
9. 一般情況下，《一般審計準則》和《一般審計實務準則》內所指的適用的“財務報告框架”，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“財務報告框架”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“財務報告框架”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審計報告，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，審計報告中的“公允”用語應表述為“恰當”。

### 審計意見的形成

13. 審計師應覆核和評價從獲得的審計證據中得出的結論，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，審計師應以審計工作中所獲得的審計證據為基礎，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，亦應考慮所取得的審計證據是否充分和適當。
15. 審計師在形成對財務報表是否根據適用的財務報告框架，在所有重要方面真實、公允（或恰當）地反映被審計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財務報告框架中對特定的交易、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財務報告框架一致，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、審計報告的內容

- 1. 審計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) 審計師的責任；
  - (6) 審計意見；
  - (7) 其他報告事項；
  - (8) 審計師的簽名；
  - (9) 審計報告的日期；
  - (10) 審計師的工作地址。

#### **標題**

- 2. 審計報告的標題應能清楚顯示該報告是一份由獨立審計師簽發的報告，並能與其他報告區分。
- 3. 審計報告的標題應統一採用“獨立審計報告”。

#### **收件人**

- 5. 審計報告的收件人是指按照審計業務約定書或特定法例的要求致送審計報告的對象，一般是指審計業務的委託人（即公司的全體股東）。
- 6. 審計報告應載明收件人的全稱。
- 7. 如果審計師認為有助於財務報表使用者了解被審計實體的背景，可在審計報告內說明被審計實體的註冊地和法人類別。

#### **引言段**

- 8. 審計報告的引言段應指明被審計實體的名稱，以及表明已對其財務報表完成審計。

9. 審計報告的引言段應說明已審計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. 如果已審計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，審計師可在審計報告內適當地標明已審計財務報表所在的頁碼，以避免使用者對審計意見所涵蓋的範圍產生誤解。
11. 審計意見涵蓋由適用的財務報告框架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. 審計報告應說明，根據適用的財務報告框架編製及呈報財務報表是企業管理層的責任。
13. 審計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。
14. 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，審計師可在上段中加入這方面的說明。
15. 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《一般審計準則》和《一般審計實務準則》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。

### **審計師的責任**

16. 審計報告應說明審計師的責任是在實施審計工作的基礎上對財務報表發表意見。
17. 審計報告應說明審計工作是根據澳門特別行政區之《一般審計準則》進行，同時，亦應說明該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。
18. 《一般審計準則》構成在澳門特別行政區進行賬目法定審計所必須遵循的技術準則。

19. 審計師可能同時根據《一般審計準則》以及另一套審計準則（例如，國際審計準則或香港審計準則）進行審計工作。如果審計師遵循了所有《一般審計準則》的要求，同時又遵循了另一套審計準則的全部要求時，可在審計報告內說明審計工作是根據《一般審計準則》及另一套審計準則進行。
20. 審計報告應說明審計工作的以下內容：
  - (1) 實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據；
  - (2) 審計師根據其專業判斷，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，而選擇實施相應的審計程序。在對這些風險作出評估時，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見（如果審計師有責任對被審計實體與財務報表有關的內部控制的有效性發表意見，則審計師的上述說明應刪除審計師對內部控制的考慮並非為了對被審計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。
21. 審計報告應說明審計師相信所取得的審計證據充分和適當，並為審計意見提供了合理的基礎。

### **審計意見**

22. 審計師應根據審計結論，發表下列之一的審計意見：
  - (1) 無保留意見；
  - (2) 保留意見；
  - (3) 否定意見；
  - (4) 無法表示意見。
23. 本指引第四部分提供了審計師在各類情況下發表不同審計意見的詳細指南。

### **其他報告事項**

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

### **審計師的簽名**

26. 審計報告應由負責的審計師簽署，或由負責審計工作的合夥人代表會計師事務所簽署。
27. 如果審計業務是由獨立執業的審計師承辦，審計報告應由該獨立執業的審計師以個人名義簽署；如果審計業務是由會計師事務所承辦，審計報告應由負責該項審計業務的合夥人代表會計師事務所簽署。

### **審計報告的日期**

28. 審計報告的日期是審計師完成審計工作的日期。
29. 審計報告的日期向財務報表使用者表明審計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，審計報告的日期不應早於審計師為支持審計意見而取得充分和適當審計證據的日期。
30. 由於審計師的責任是對由管理層編製的財務報表發表意見，所以審計報告的日期，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。

### **審計師的工作地址**

31. 審計報告內應標明審計師的工作地址。
32. 審計師的工作地址是指審計師或會計師事務所辦事處所在的城市。一般情況下，當審計師或會計師事務所辦事處位於澳門特別行政區時，審計師的工作地址可簡稱為“澳門”。

## **四、審計意見的類型**

### **無保留意見**

1. 如果審計師斷定財務報表是根據適用的財務報告框架編製，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. 當審計師斷定財務報表是根據適用的財務報告框架編製，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而編製；
  - (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) 審計工作已經按照一般審計準則完成，且審計過程未受任何重大限制；
  - (5) 不存在應調整或披露而被審計實體未予調整或披露的重要事項。

3. 當發表無保留意見時，審計報告的意見段應表明審計師確信財務報表是根據適用的財務報告框架編製，並在所有重要方面真實、公允（或恰當）地反映了被審計實體的財務狀況、經營結果和（當適用時）現金流量的審計意見。【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，審計師應考慮在審計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. 審計師應在強調事項段內說明，這些情況或事項並不影響審計師已發表的審計意見，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審計意見的情況**

6. 當出現下列情況，且審計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) 審計工作的範圍受到限制；在這種情況下，審計師應考慮發表保留意見或無法表示意見；
  - (2) 審計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，審計師應考慮發表保留意見或否定意見。
7. 當審計師發表無保留意見以外的其他審計意見時，應在審計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。

### **審計範圍受到限制**

8. 審計工作的範圍受到限制的情況可能是由於被審計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。當出現審計工作的範圍受到限制時，審計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審計證據。如不可行，審計師應評估審計工作的範圍受到限制對審計結論的影響程度，以確定應發表意見的類型。
9. 在接受審計業務的委託前，如果已經知道審計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，審計師不應接受委託。
10. 當審計師由於審計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，審計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 - 審計範圍受到限制【參考示例七】

11. 如果審計師認為不能發表無保留意見，但審計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. 審計師因審計工作的範圍受到限制而發表保留意見，取決於無法實施的審計程序對發表意見的重要性。審計師在判斷重要性時，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. 當審計師因審計工作的範圍受到限制而發表保留意見時，審計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審計工作的範圍受到限制本身的原因而發表。

#### 無法表示意見 - 審計範圍受到限制【參考示例九】

14. 如果審計工作範圍受到限制的可能影響相當重大和廣泛，使審計師因不能取得充分和適當的審計證據而無法對財務報表發表意見，則審計師應發表無法表示意見。
15. 當發表無法表示意見時，審計師應刪除審計報告內關於審計師的責任的說明，並根據情況，刪除或修改關於審計工作範圍的描述。審計報告的引言段應說明審計師接受委託審計財務報表，而不應表明已對財務報表完成審計。審計報告的意見段應說明由於審計範圍受到限制可能產生的影響非常重大，審計師無法對財務報表發表意見。

#### 會計政策的分歧

16. 如果審計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，審計師應評估分歧對審計結論的影響程度，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. 如果審計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. 如果審計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，致使審計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，則審計師應發表否定意見。

19. 當發表否定意見時，審計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，審計師認為財務報表不符合適用的財務報告框架，未能真實和公允（或恰當）地反映被審計實體的財務狀況和經營結果。

## 五、摘要財務報表的審計

1. 在某些情況下，企業可能需要編製一份概述其已審計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計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. 除非審計師已對摘要財務報表依據的完整財務報表發表了審計意見，否則，不應對摘要財務報表發表意見。
3. 摘要財務報表的審計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計財務報表的識別；
  - (4) 對已審計財務報表簽發審計報告的日期，以及所發表審計意見的類型；
  - (5) 對摘要財務報表的內容與已審計財務報表是否一致的意見；
  - (6) 強調為更全面了解被審計實體財務狀況和業績，以及審計工作的範圍，摘要財務報表應與完整的已審計財務報表和審計報告一併閱讀的說明；
  - (7) 審計報告的日期；
  - (8) 審計師的簽名；
  - (9) 審計師的工作地址。
4. 摘要財務報表的審計報告的標題，應採用“摘要財務報表之獨立審計報告”。
5. 摘要財務報表的審計報告應說明審計師已按照澳門特別行政區之《一般審計準則》審計了被審計實體的完整財務報表，以及對已審計財務報表所發表的審計意見。
6. 如果審計師對被審計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審計報告內簡述發表該意見的主要原因。
7. 摘要財務報表的審計報告的措辭，應使人清楚理解已審計財務報表與摘要財務報表的區別。

8. 摘要財務報表的審計報告應對摘要財務報表的内容與已審計財務報表是否一致發表意見。
9. 摘要財務報表的審計報告內應提醒使用者，為了更全面了解被審計實體的財務狀況和經營結果，以及了解審計工作的範圍，摘要財務報表應與完整的已審計財務報表和審計報告一併閱讀。
10. 本指引第六部分的【示例十三】和【示例十四】分別提供了對已審計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審計報告的示例。

## 六、審計報告示例

### **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】 審計範圍受到限制

### **否定意見**

- 【示例八】 會計處理不恰當

### **無法表示意見**

- 【示例九】 審計範圍受到限制

### **部分特殊類型企業的無保留意見**

- <sup>1</sup>【示例十】 保險公司
- <sup>2</sup>【示例十一】 博彩承批公司及管理公司
- 【示例十二】 非商業機構

---

<sup>1</sup> 祇適用於為二零二一財務年度財務報表審計發出的審計報告

<sup>2</sup> 同上

摘要財務報表的審計報告

【示例十三】 對已審計財務報表發表無保留意見時的摘要財務報表的審計報告

【示例十四】 對已審計財務報表發表保留意見時的摘要財務報表的審計報告

【審計報告示例一】

無保留意見

(根據《財務報告準則》編製的財務報表)

---

獨立審計報告

致 ABC 有限公司全體股東<sup>3</sup>：  
(於澳門註冊成立之有限公司)<sup>4</sup>

本人/我們<sup>5</sup>審計了隨附【載於第\_\_頁至第\_\_頁】<sup>6</sup>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<sup>7</sup>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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師<sup>8</sup>

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

---

<sup>3</sup> 或其他適當的收件人。

<sup>4</sup> 如果審計師認為在審計報告內指明被審計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。

<sup>5</sup> 根據承辦審計業務的是獨立執業的執業會計師或會計師事務所而選擇使用“本人”或“我們”。

<sup>6</sup> 如果已審計的財務報表被包括在一份含有其他資訊的文件內，審計師可選擇在此處加入標明財務報表所在頁碼的說明。

<sup>7</sup> 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。

<sup>8</sup> 本示例假設由獨立執業的執業會計師簽發審計報告，由會計師事務所簽發審計報告的示例請參照示例十、十一和十二。

**【審計報告示例二】**

**無保留意見**

(根據《一般財務報告準則》編製的財務報表)

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【審計報告示例三】

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)

獨立審計報告

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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審計意見。

XYZ{簽名}

XYZ 執業會計師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

**【審計報告示例四】**

**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)

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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審計意見。

XYZ{簽名}  
XYZ 執業會計師  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門



**【審計報告示例五】**  
**保留意見**  
**(會計處理不恰當)**

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

**【審計報告示例六】**  
**保留意見**  
**（財務報表披露不充分）**

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
（於澳門註冊成立之有限公司）

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

**【審計報告示例七】**  
**保留意見**  
**(審計範圍受到限制)**

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 有限公司之審計師，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審計證據。

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審計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 執業會計師  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

**【審計報告示例八】**  
**否定意見**  
**(會計處理不恰當)**

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人審計了隨附【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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

**【審計報告示例九】**  
**無法表示意見**  
**(審計範圍受到限制)**

---

**獨立審計報告**

致 ABC 有限公司全體股東：  
(於澳門註冊成立之有限公司)

本人接受委託審計隨附【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。

審計意見 - 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，也無法實施替代審計程序，以對期末存貨的數量和狀況獲取充分和適當的審計證據。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，且無法實施其他審計程序，以獲取充分和適當的審計證據。

由於前段所述的審計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 執業會計師  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

【審計報告示例十】<sup>9</sup>

無保留意見  
(保險公司)

獨立審計報告

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)

我們審計了隨附【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。

審計師的責任

我們的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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。

X Y Z{簽名}

XYZ 執業會計師

M&N 會計師事務所

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

<sup>9</sup>祇適用於為二零二一財務年度財務報表審計發出的審計報告

**【審計報告示例十一】<sup>10</sup>**  
**無保留意見**  
**(博彩承批公司及管理公司)**

---

**獨立審計報告**

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)

我們審計了隨附【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。

審計師的責任

我們的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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 執業會計師  
M&N 會計師事務所  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

---

<sup>10</sup>祇適用於為二零二一財務年度財務報表審計發出的審計報告

**【審計報告示例十二】**

**無保留意見**

**(非商業機構)**

---

**獨立審計報告**

致【審計報告的收件人】：

本人審計了隨附【載於第\_\_頁至第\_\_頁】的【被審計實體】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。

審計師的責任

本人的責任是在實施審計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《一般審計準則》實施了審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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，審計師考慮了與被審計實體財務報表的編製及呈報相關的內部控制，以便設計適當的審計程序，但並非為了對被審計實體內部控制的有效性發表意見。審計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審計證據，為發表審計意見提供了合理的基礎。

審計意見 - 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【被審計實體】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 執業會計師

二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門



**【審計報告示例十三】**

**對已審計財務報表發表無保留意見時的摘要財務報表的審計報告**

---

**摘要財務報表之獨立審計報告**

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《一般審計準則》審計了 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審計報告。

上述已審計的財務報表由二零 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計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，與已審計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審計工作的範圍，隨附的摘要財務報表應與已審計的財務報表以及獨立審計報告一併閱讀。

XYZ{簽名}  
XYZ 執業會計師  
M&N 會計師事務所  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

### 摘要財務報表之獨立審計報告

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《一般審計準則》審計了 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審計報告。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審計證據。

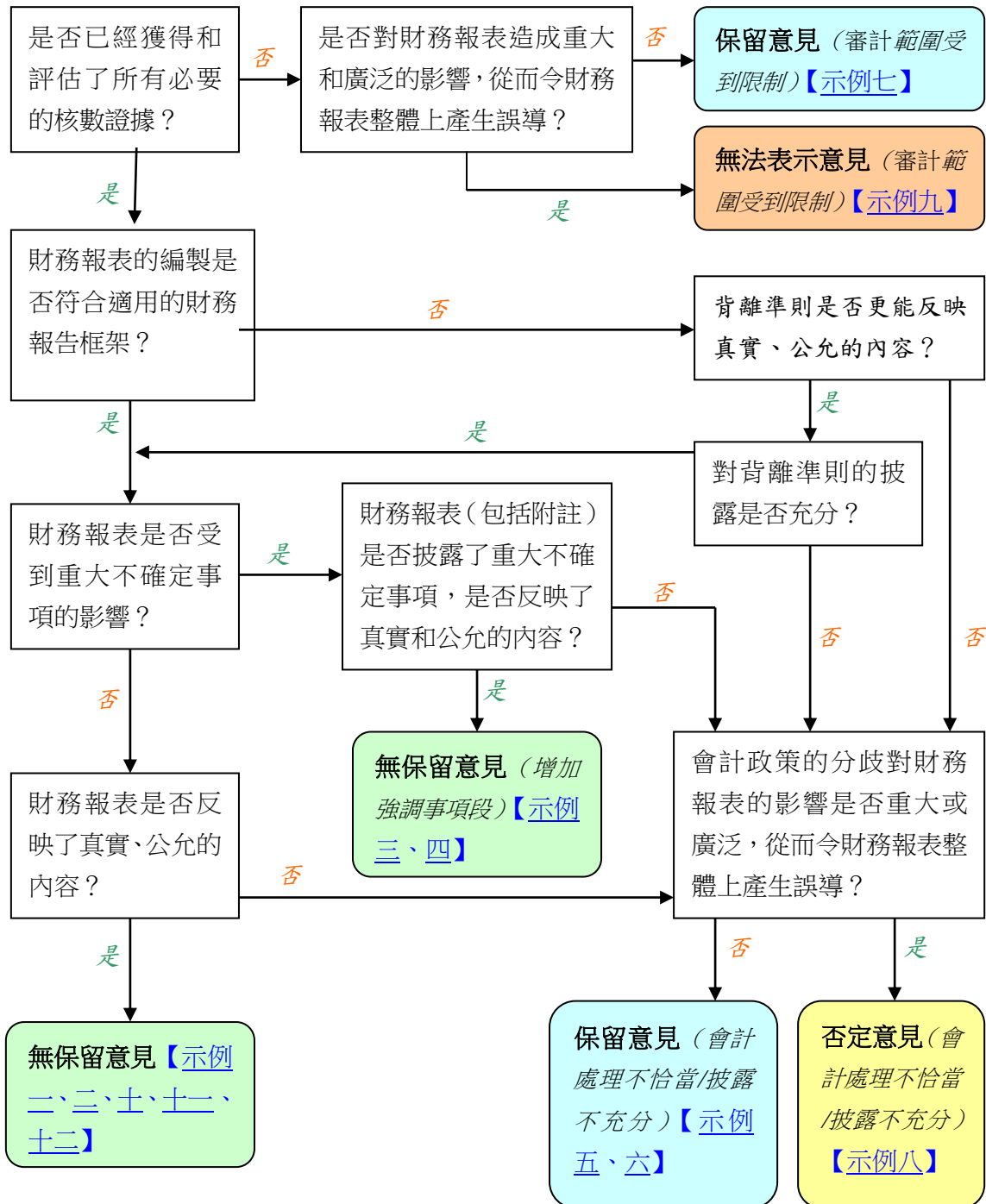
上述已審計的財務報表由二零 X 一年十二月三十一日的資產負債表以及截至該日止年度的損益表、權益變動表和現金流量表組成，亦包括重大會計政策的摘要和解釋附註。

隨附由管理層編製的摘要財務報表是上述已審計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，與已審計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審計工作的範圍，隨附的摘要財務報表應與已審計的財務報表以及獨立審計報告一併閱讀。

XYZ{簽名}  
XYZ 執業會計師  
M&N 會計師事務所  
二零 X 二年 X 月 X 日，於澳門

## 七、形成審計意見的流程



# 《一般審計實務準則》應用技術指引

## 第2號 - 審計業務約定書

---

---

### 目 錄

- 一、引言
  - 二、審計業務約定書的內容
  - 三、延續性審計業務
  - 四、審計業務的變更
  - 五、審計業務約定書示例
- 

## 一、引言

1. 制定本指引的目的，是為了規範審計業務約定書的內容，協助審計師編寫適當的審計業務約定書，以及向審計師提供處理由客戶提出變更審計業務要求的指南。
2. 本指引提供了一份審計業務約定書的參考示例。

## 二、審計業務約定書的內容

### ***接受審計業務委託***

1. 審計師在接受審計業務委託前，應與顧客或被審計實體（以下統稱為“客戶”）就審計工作內容的條款達成協議，並簽訂審計業務約定書。
2. 客戶是指委託審計師執行審計工作的個人或機關。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，審計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，審計業務的客戶並非被審計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審計業務委託。
4. 審計業務約定書是審計師與客戶之間簽訂的提供勞務合約，審計業務約定書應以書面形成簽訂。

5. 審計業務約定書的作用，是記錄和確認審計業務的委託和受託關係、審計工作的目的和範圍、審計師與客戶雙方的責任以及報告的形式。審計業務約定書的簽訂有助於避免雙方對審計工作內容的誤解，保障雙方的權利和明確各自的義務。

### 主要內容

6. 審計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) 審計財務報表的目的；
  - (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) 審計工作的範圍，包括提及遵守一般審計準則的要求；
  - (5) 審計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審計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) 審計師可不受限制地接觸任何與審計工作有關的紀錄、文件和所需要的其他信息的權限；
  - (8) 審計師與客戶雙方法定代表人在業務約定書上確認和簽署。
7. 審計師還應考慮在審計業務約定書中列明下列內容：
  - (1) 有關審計工作的計劃安排，包括簽發審計報告的時間要求；
  - (2) 要求管理層對其作出的與審計工作有關的聲明提供書面確認；
  - (3) 說明審計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，審計師可在審計業務約定書中加入下列內容：
  - (1) 在審計工作的某些方面利用其他審計師或專家工作的安排；
  - (2) 在審計工作中需要內部審計師和客戶其他員工協助的安排；
  - (3) 在首次接受客戶的審計業務委託時，需要與前任審計師溝通的安排；
  - (4) 審計師責任的限制；
  - (5) 審計師與客戶之間需要達成進一步協議的事項。
9. 如果負責為母公司審計的審計師同時擔任其子公司、分支機構或分部等組成部分的審計師，審計師應考慮下列因素，決定是否與各個組成部分單獨簽訂審計業務約定書：
  - (1) 由誰委託組成部分的審計師；
  - (2) 是否對組成部分單獨簽發審計報告；
  - (3) 法律和法規的要求；
  - (4) 由其他審計師執行的審計工作的範圍；
  - (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、延續性審計業務

1. 對於延續性的審計業務委託，審計師應考慮是否需要根據具體情況修改審計業務約定書的條款，以及是否需要提醒客戶注意現有的約定條款。
2. 審計師並不需要在每一期間與客戶簽訂新的審計業務約定書，但如果出現下列情況，審計師應考慮重新簽訂審計業務約定書：
  - (1) 有跡象表明客戶誤解審計的目的和審計工作的範圍；
  - (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、審計業務的變更

1. 在完成審計業務前，如果客戶要求審計師將審計業務變更為保證程度較低的其他相關業務，審計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) 情況變化對審計服務的需要產生影響；
  - (2) 對原來要求的審計業務的性質存在誤解；
  - (3) 審計工作的範圍受到限制。審計師應謹慎考慮客戶提出的變更理由的合理性。
3. 情況變化對審計服務的需要產生影響，以及對原來要求的審計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. 在同意將審計業務變更為其他相關業務前，審計師還應考慮變更業務對法律責任和合同條款的影響。
5. 如果沒有合理的理由，審計師不應同意變更業務。例如，當審計師無法獲得充分和適當的審計證據時，客戶為了避免審計師發表保留意見或無法表示意見，而要求將審計業務變更即屬此例。

6. 如果認為變更業務具有合理的理由，並且已實施的審計工作遵守了一般審計準則，且一般審計準則亦適用於變更後的業務，審計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) 原來的審計業務；
  - (2) 在原來的審計業務中可能已執行的審計程序。
8. 如果變更業務約定條款，審計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審計業務，審計師應解除業務約定，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、審計業務約定書示例

以下是一份審計師受委託對根據澳門特別行政區之會計準則 - 《財務報告準則》編製的財務報表進行審計業務的審計業務約定書的示例。此示例的目的是提供一般情況下審計業務約定書的參考樣本，審計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。

### 審計業務約定書

致 ABC 有限公司 各董事<sup>11</sup>：

閣下委託本人【或本事務所】審計 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】對此項審計業務委託之理解，以及說明 閣下與本人【或我們】的各自責任。

#### 委託的目的

本人【或我們】受委託執行審計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

---

<sup>11</sup> 董事會/行政管理機關，或其他適當的高級管理人員的職稱。

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。

### **審計師的責任**

本人【或我們】的責任是在實施審計工作的基礎上，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《一般審計準則》執行審計工作，該準則要求審計師遵守有關職業道德的規範，以及要求審計師計劃和實施審計工作，以合理確信財務報表是否不存在重大誤報。

### **審計工作的範圍**

審計工作包括實施適當的審計程序，以獲取支持財務報表內的金額及披露內容的審計證據。這些程序依據審計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。審計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。

基於審計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，以便設計適當的審計程序，但並非為了對內部控制的有效性發表意見。然而，當在審計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計，在審計工作的過程中，可能需要 貴公司為本人【或我們】提供所有與審計工作有關的紀錄、文件和所需要的其他信息。同時，作為審計程序的重要部分，本人【或我們】將要求管理層對其作出的與審計工作有關的聲明提供書面確認。本人【或我們】期望 貴公司員工在審計工作進行的過程中，能與本人【或我們】通力合作。

### **收費**



服務收費將根據執行審計工作的人員的專業程度和所消耗的工作時間為基礎計算。收費賬單將於審計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審計業務委託。如閣下同意上述條款，煩請簽署並寄回本業務約定書。

X Y Z{簽名}

---

XYZ 執業會計師

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

# 《一般審計實務準則》應用技術指引

## 第3號 - 工作紀錄

---

---

### 目 錄

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

#### 一、引言

制定本指引的目的，是為了規範審計工作紀錄的內容，以及存檔和管理的要求。

#### 二、審計工作紀錄的目的

1. 第 20/2020 號法律《會計師專業及執業資格制度》第六十九條規定，“執業會計師和會計師事務所應根據執業準則的規定及委員會發出的相關指引，對所執行的每項工作編製及保存一份檔案”。
2. 《一般審計準則》內『外勤工作準則』的第九段指出，“審計師應對審計工作進行適當的記錄，形成審計工作底稿。”；《一般審計實務準則》第三條『工作紀錄』第一段亦規定，“審計師應適當記錄支持審計意見的重要證據，以及能反映審計工作按一般審計準則進行的證據。”。
3. 審計工作紀錄是指審計師在執行審計工作的過程中所編製或取得的工作底稿。
4. 工作底稿是指審計師在執行審計工作的過程中，對制定的審計計劃、實施的審計程序、獲取的審計證據以及得出的審計結論所作的紀錄。工作底稿可能由執行審計工作的人員編製，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) 協助審計工作的計劃和實施；
- (2) 協助對已實施的審計工作進行監督和覆核；
- (3) 記錄從已實施的審計工作中取得用以支持審計意見的審計證據；
- (4) 證明已按照一般審計準則的要求執行審計工作。

### 三、審計工作紀錄的內容和形式

1. 審計師應編製充分、完整和詳細的工作底稿，提供對審計工作的整體理解。
2. 審計師應在工作底稿內記錄審計工作的計劃、已執行審計程序的性質、時間、範圍和結果，以及從取得的審計證據中得出的結論。
3. 審計師應將審計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，審計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，審計師應考慮對於一位未曾接觸該項審計業務的其他審計師，為了理解在該項審計業務中已執行的審計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) 審計業務的性質；
  - (2) 審計報告的形式；
  - (3) 被審計實體業務的性質、規模和複雜程度；
  - (4) 被審計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) 審計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審計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，以及方便審計工作的分工。標準化工作底稿的例子包括：標準化審計程序表，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計實體編製的表單、分析資料或其他文件。在這些情況下，審計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) 在了解被審計實體情況時所獲取的資料，包括內部控制的資料，例如：
    - i) 有關被審計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) 有關被審計實體所在行業的情況、經濟環境和監管法規；
  - iv) 被審計實體內部控制手冊的摘錄。
- (2) 審計工作計劃的資料，包括編製的審計程序表和有關的修改；
  - (3) 審計師對內部審計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審計程序的性質、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) 標明執行審計程序的人員的姓名和執行日期；
  - (10) 與其他審計師、專家和第三方的通信；
  - (11) 與管理層之間討論關於審計事宜的信函或文件的影印本，包括審計業務約定書和報告有關內部控制缺陷的信函；
  - (12) 被審計實體管理層提供的聲明；
  - (13) 審計師對重要的審計事項所作的結論；
  - (14) 財務報表和審計報告的影印本。
8. 在延續性審計業務的情況下，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審計工作均需要的基本資料，例如：有關被審計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。審計師應在開始每個期間的審計工作前，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審計工作的工作底稿組成，只供當期使用和下期審計工作的參考。

#### 四、審計工作紀錄的存檔和管理

1. 審計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，並按照第 20/2020 號法律《會計師專業及執業資格制度》第六十九條規定的要求，最少保存工作底稿六年時間。
2. 工作底稿的保存時限應由審計報告的簽發日期起計算。
3. 工作底稿的所有權屬於審計師，除法律或其他監管規章要求外，任何人未經審計師同意均無權查閱工作底稿。