

International Auditing and Assurance Standards Board

Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

Edição 2018
Parte II

Publicado por:



International
Federation
of Accountants®

Traduzido e Republicado por:



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ISAE™

ISRE™

ISRS™

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © December 2018 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) or purchased from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

ISBN: 978-1-60815-389-3

Este Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte II do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) publicado pela International Federation of Accountants (IFAC) em dezembro de 2018 em língua inglesa, foi traduzido para língua portuguesa pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em setembro de 2019, e é reproduzido com a autorização da IFAC. O processo de tradução deste Manual foi apreciado pela IFAC e a tradução foi feita de acordo com a “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards” publicado pela IFAC”. O texto aprovado do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte II é o publicado pela IFAC em língua inglesa. A IFAC não assume qualquer responsabilidade pela exatidão e plenitude da tradução ou por ações que possam resultar da sua utilização.

Texto em língua inglesa do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte II © 2018 pela International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

Texto em língua portuguesa do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte II © 2018 pela International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

Título original: Handbook of International Quality, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements – Volume II, 2018 Edition ISBN: 978-1-60815-389-3

Contacte Permissions@ifac.org para permissão para reproduzir, armazenar ou transmitir, ou para fazer outras utilizações similares deste documento.

ISBN: 978-989-20-9774-9

Depósito legal: 459826/19

Marcas Comerciais, Marcas Registradas e Marcas de Serviços

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQN™

IAPN™

**MANUAL DAS NORMAS INTERNACIONAIS
DE CONTROLO DE QUALIDADE, AUDITORIA, REVISÃO,
OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE
E SERVIÇOS RELACIONADOS**

PARTE II

ÍNDICE

	Página
AUDITORIAS E REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA	
2000–2699 NORMAS INTERNACIONAIS DE TRABALHOS DE REVISÃO	
2400 (Revista), Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas	5–93
2410 Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade	94–137
TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE QUE NÃO SEJAM AUDITORIAS OU REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA	
3000–3699 NORMAS INTERNACIONAIS DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE	
3000–3399 APLICÁVEIS A TODOS OS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE	
3000 (Revista), Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica	138–229
3400–3699 NORMAS SOBRE ASSUNTOS ESPECÍFICOS	
3400 Exame de Informação Financeira Prospetiva (Anterior ISA 810)	230–240
3402 Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços	241–294
3410 Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa	295–384

3420	Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos	385–421
------	---	---------

SERVIÇOS RELACIONADOS

4000–4699 NORMAS INTERNACIONAIS DE SERVIÇOS RELACIONADOS

4400	Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira(Anterior ISA 920)	422–431
4410	(Revista), Trabalhos de Compilação	432–476

NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE REVISÃO
2400
(REVISTA)
TRABALHOS PARA REVER DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS HISTÓRICAS

(Eficaz para as revisões de demonstrações financeiras de períodos que terminem
em ou após 31 de dezembro de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISRE	1–4
O Trabalho para Rever Demonstrações Financeiras Históricas	5–8
Autoridade desta ISRE	9–12
Data de Eficácia	13
Objetivos	14–15
Definições	16–17
Requisitos	
Execução de um Trabalho de Revisão de Acordo com esta ISRE	18–20
Requisitos Éticos	21
Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional	22–23
Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho	24–28
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão	29–41
Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação	42
Execução do Trabalho	43–57
Acontecimentos Subsequentes	58–60
Declarações Escritas	61–65
Avaliação da Prova Obtida dos Procedimentos Efetuados	66–68
Formação da Conclusão sobre as Demonstrações Financeiras	69–85
O Relatório do Profissional	86–92

Documentação	93–96
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISRE	A1–A5
O Trabalho para Rever Demonstrações Financeiras Históricas	A6–A7
Objetivos	A8–A10
Definições	A11–A13
Execução de um Trabalho de Revisão de Acordo com esta ISRE	A14
Requisitos Éticos.....	A15–A16
Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional	A17–A25
Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho	A26–A33
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão.....	A34–A62
Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação	A63–A69
Execução do Trabalho.....	A70–A105
Declarações Escritas	A106–A108
Avaliação da Prova Obtida dos Procedimentos Efetuados	A109–A111
Formação da Conclusão sobre as Demonstrações Financeiras.....	A112–A123
O Relatório do Profissional	A124–A150
Documentação.....	A151
Apêndice 1: Exemplo de Carta de Compromisso para um Trabalho de Revisão de Demonstrações Financeiras Históricas	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Revisão do Profissional	

<p>A Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), <i>Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas</i> deve ser lida no contexto do Prefácio às <i>Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados</i>.</p>

Introdução

Âmbito desta ISRE

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) trata do seguinte: (Ref: Parágrafo A1)
 - (a) A responsabilidade do profissional quando é contratado para efetuar uma revisão de demonstrações financeiras históricas, quando o profissional não é o auditor das demonstrações financeiras da entidade; e
 - (b) A forma e conteúdo do relatório do profissional sobre as demonstrações financeiras.
2. Esta ISRE não trata de uma revisão das demonstrações financeiras ou da demonstração financeira intercalar de uma entidade efetuada por um profissional que seja o auditor independente das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A2)
3. Esta ISRE é para aplicar, adaptando conforme necessário, a revisões de outra informação financeira histórica. Os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade que não sejam revisões de informação financeira histórica são efetuados de acordo com ISAE 3000 (Revista).¹

Relação com a ISQC 1²

4. Os sistemas, políticas e procedimentos de controlo de Qualidade são uma responsabilidade da firma. A ISQC 1 aplica-se a firmas de auditoria com respeito a trabalhos para rever demonstrações financeiras.³ As disposições desta ISRE relativas ao controlo interno ao nível de cada trabalho de revisão são feitas na base de que a firma está sujeita à ISQC 1 ou a requisitos que sejam, no mínimo, tão exigentes. (Ref: Parágrafos A3–A5)

O Trabalho para Rever Demonstrações Financeiras Históricas

5. A revisão de demonstrações financeiras históricas é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, tal como descrito no *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (o Referencial para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade)*.⁴ (Ref: Parágrafos A6–A7)

¹ Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*.

² Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

³ ISQC 1, parágrafo 4

⁴ Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, parágrafos 15 e 16

6. Numa revisão de demonstrações financeiras, o profissional expressa uma conclusão que é concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores relativamente à preparação das demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. A conclusão do profissional é baseada na obtenção de garantia limitada de fiabilidade. O relatório do profissional inclui uma descrição da natureza do trabalho de revisão para contextualizar os leitores do relatório e permitir-lhes compreenderem a conclusão.
7. O profissional efetua principalmente indagações e procedimentos analíticos para obter prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão sobre as demonstrações financeiras como um todo, expressa de acordo com os requisitos desta ISRE.
8. Se o profissional tiver conhecimento de um assunto que o leve a acreditar que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas, concebe e efetua procedimentos adicionais, conforme necessário nas circunstâncias, para ser capaz de concluir sobre as demonstrações financeiras de acordo com esta ISRE.

Autoridade desta ISRE

9. Esta ISRE contém os objetivos do profissional quando a aplica, e proporciona o contexto em que os requisitos da norma são estabelecidos, tendo como intenção ajudar o profissional a compreender o que precisa de ser alcançado num trabalho de revisão.
10. Esta ISRE contém requisitos, expressos através da palavra “deve”, que são concebidos para permitir que o profissional atinja os objetivos fixados.
11. Adicionalmente, esta ISRE contém material introdutório, definições e material de aplicação e outro material explicativo que proporcionam o contexto relevante para uma compreensão apropriada da norma.
12. O material de aplicação e outro material explicativo proporciona informação adicional dos requisitos e orientação para os aplicar. Embora tal orientação não imponha em si mesma um requisito, é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos. O material de aplicação e outro material explicativo também pode proporcionar informação de base sobre matérias tratadas nesta ISRE que ajudam a aplicar os requisitos.

Data de Eficácia

13. Esta ISRE é eficaz para revisões de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 31 de dezembro de 2013.

Objetivos

14. Os objetivos do profissional numa revisão de demonstrações financeiras de acordo com esta ISRE são:
 - (a) Obter garantia limitada de fiabilidade, principalmente através de indagações e procedimentos analíticos, sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, permitindo, assim, que o profissional expresse uma conclusão sobre se algo chamou a sua atenção que o leve a acreditar que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e
 - (b) Relatar sobre as demonstrações financeiras como um todo e comunicar, conforme exigido por esta ISRE.
15. Em todos os casos em que não pode ser obtida garantia limitada de fiabilidade e a emissão de uma conclusão com reservas no relatório é insuficiente nas circunstâncias, esta ISRE exige que o profissional se escuse de emitir uma conclusão ou, quando apropriado, renuncie ao trabalho, quando tal renúncia for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis. (Ref. Parágrafos A8–A10 e A121–A122)

Definições

16. O Glossário de Termos⁵ do Manual (o Glossário) inclui os termos definidos nesta ISRE bem como descrições de outros termos usados na mesma para ajudar a aplicá-los e interpretá-los de forma consistente. Por exemplo, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” usados ao longo desta ISRE têm o significado definido no Glossário. (Ref. Parágrafos A11–A12)
17. Para as finalidades desta ISRE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:
 - (a) *Demonstrações financeiras de finalidade especial* – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.
 - (b) *Demonstrações financeiras de finalidade geral* – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato de finalidade geral.

⁵ O Glossário de Termos relativo às Normas Internacionais emitidas pelo IAASB no *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (o Manual), publicado pela IFAC

- (c) *Garantia limitada de fiabilidade* – O nível de garantia de fiabilidade obtido quando o risco do trabalho é reduzido a um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho mas onde o risco é maior do que a de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade como base para expressar uma conclusão de acordo com esta ISRE. A combinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para recolha de prova é, no mínimo, suficiente para o profissional obter um nível apropriado de garantia de fiabilidade. Para ser apropriado, espera-se que o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional aumente a confiança dos utilizadores sobre as demonstrações financeiras. (Ref. Parágrafo A13)
- (d) *Indagação* – A indagação consiste na procura de informação junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade.
- (e) *Julgamento profissional* – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de garantia de fiabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de revisão.
- (f) *Procedimentos analíticos* – Apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa.
- (g) *Profissional* – Um auditor que exerce publicamente a sua prática profissional. A expressão inclui o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, consoante aplicável, a firma. Quando esta ISRE se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “Sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “profissional”. As expressões “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidas como referindo-se aos seus equivalentes no setor público quando relevante.
- (h) *Referencial de finalidade especial* – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.
- (i) *Referencial de finalidade geral* – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação

financeira de um conjunto alargado de utilizadores. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.

- (j) *Requisitos éticos relevantes* – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho está sujeita quando efetua trabalhos de revisão. Estes requisitos compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código da IESBA), juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos.
- (k) *Risco do trabalho* – Risco do profissional expressar uma conclusão não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

Requisitos

Execução de um trabalho de revisão de acordo com esta ISRE

18. O profissional deve ter conhecimento de todo o texto desta ISRE, incluindo o material de aplicação e outro material explicativo, para compreender os seus objetivos e aplicar os seus requisitos apropriadamente. (Ref. Parágrafo A14)

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

19. O profissional deve cumprir todos os requisitos desta ISRE, a menos que um requisito não seja relevante para o trabalho de revisão. Um requisito é relevante para o trabalho de revisão quando as circunstâncias abordadas no requisito existem.
20. O profissional não deve declarar no seu relatório que cumpriu esta ISRE a não ser que tenha cumprido todos os requisitos da norma relevantes para o trabalho de revisão.

Requisitos Éticos

21. O profissional deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência. (Ref. Parágrafos A15–A16)

Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional

22. O profissional deve planear e efetuar o trabalho com ceticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. (Ref. Parágrafos A17–A20)
23. O profissional deve exercer julgamento profissional ao efetuar um trabalho de revisão. (Ref. Parágrafos A21–A25)

Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho

24. O sócio responsável pelo trabalho deve ter competências e saber técnicas de garantia de fiabilidade, e de relato financeiro, apropriadas nas circunstâncias do trabalho. (Ref. Parágrafo A26)
25. O sócio responsável pelo trabalho deve ser o responsável: (Ref. Parágrafos A27–A30)
- (a) Pela qualidade global de cada trabalho de revisão que lhe seja atribuído;
 - (b) Pela orientação, supervisão, planeamento e execução do trabalho de revisão em conformidade com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; (Ref. Parágrafo A31)
 - (c) Pela adequação do relatório tendo em conta as circunstâncias; e
 - (d) Pela execução do trabalho de acordo com as políticas de controlo de qualidade da firma, incluindo as seguintes:
 - (i) Estar satisfeito sobre terem sido seguidos os procedimentos apropriados relativos à aceitação e continuação de relacionamentos e trabalhos, e que as conclusões alcançadas são apropriadas, incluindo ter em consideração se existe informação que o leve a concluir se existe falta de integridade do órgão de gestão; (Ref. Parágrafos A32–A33)
 - (ii) Estar satisfeito sobre a equipa de trabalho ter coletivamente competência e capacidade, incluindo sobre técnicas de garantia de fiabilidade e experiência em relato financeiro com vista a:
 - a. Efetuarem o trabalho de revisão de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
 - b. Emitirem um relatório que seja apropriado nas circunstâncias; e
 - (iii) Ser responsável pela manutenção de documentação apropriada do trabalho.

Considerações Relevantes após a Aceitação do Trabalho

26. Se o sócio responsável pelo trabalho obtiver informações que teriam levado a firma a recusar o trabalho caso tivesse tido informação disponível mais cedo, deve comunicar de imediato essa informação à firma para que a firma e o sócio responsável pelo trabalho tomem as medidas necessárias.

Conformidade com os Requisitos Éticos Relevantes

27. Durante o trabalho, o sócio responsável pelo trabalho deve permanecer alerta, através de observação e fazendo indagações como necessário, para ter prova de incumprimento dos requisitos éticos relevantes pelos membros da equipa. Se houver assuntos que chamaram a atenção do sócio responsável pelo trabalho, através do sistema de controlo de qualidade da firma ou outra forma, que indiquem que membros da equipa de trabalho não cumpriram requisitos éticos relevantes, o sócio responsável pelo trabalho, consultando outros dentro da firma, deve determinar as medidas apropriadas.

Monitorização

28. Um sistema eficaz de controlo de qualidade de uma firma inclui um processo de monitorização concebido para lhe proporcionar segurança razoável de que as suas políticas e procedimentos relativos ao controlo de qualidade são relevantes, adequados e funcionam com eficácia. O sócio responsável pelo trabalho deve considerar os resultados do processo de monitorização da firma tal como exibidos na mais recente informação por ela circulada e, se aplicável, por outras firma da rede, considerando também se as deficiências notadas nessa informação pode afetar o trabalho de revisão.

Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão

Fatores que Afetam a Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão

29. Exceto se exigido por lei ou regulamento, o profissional não deve aceitar um trabalho de revisão se: (Ref. Parágrafos A34–A35)
- (a) Não estiver satisfeito:
 - (i) De que haja um propósito racional para o trabalho; ou (Ref. Parágrafo A36)
 - (ii) De que nas circunstâncias seja apropriado o trabalho de revisão; (Ref. Parágrafo A37)
 - (b) Tiver razões para acreditar que os requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, não serão cumpridos;
 - (c) A compreensão preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que a informação necessária para efetuar o trabalho de revisão provavelmente não será credível ou estará indisponível; (Ref. Parágrafo A38)
 - (d) Tiver dúvidas sobre a integridade do órgão de gestão de tal forma que é provável que afetará a execução apropriada da revisão; ou (Ref. Parágrafo A37(b))

- (e) O órgão de gestão ou os encarregados da governação impõem uma limitação ao âmbito do trabalho nos termos de uma proposta de trabalho de revisão tal que o profissional acredita que a limitação resultará numa escusa de conclusão sobre as demonstrações financeiras.

Pré-condições para Aceitar um Trabalho de Revisão

30. Antes de aceitar um trabalho de revisão, o profissional deve: (Ref. Parágrafo A39)

- (a) Determinar se o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras é aceitável incluindo, no caso de demonstrações financeiras de finalidade especial, e compreender a finalidade da preparação das demonstrações financeiras e quem são os utilizadores; e (Ref. Parágrafos A40–A46)
- (b) Obter o acordo do órgão de gestão de que ele reconhece e compreende as suas responsabilidades: (Ref. Parágrafos A47–A50)
 - (i) Pela preparação de demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
 - (ii) Pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro; e
 - (iii) Por proporcionar ao profissional:
 - a. Acesso a toda a informação que o órgão de gestão tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;
 - b. Informação adicional que ele possa pedir ao órgão de gestão para as finalidades da revisão; e
 - c. Acesso sem restrições a pessoas dentro da firma das quais o profissional determina ser necessário obter prova.

31. Se o profissional não estiver satisfeito em relação a cada uma das matérias indicadas acima como pré-condições para aceitar o trabalho de revisão, deve discutir a matéria com o órgão de gestão ou os encarregados da governação. Se não puderem ser feitas alterações para satisfazer o profissional quanto a essas matérias, o profissional não deve aceitar o trabalho proposto a menos que seja exigido fazê-lo por lei ou regulamento. Porém, um trabalho efetuado nestas circunstâncias não está em conformidade com esta ISRE. Consequentemente,

o profissional não deve incluir qualquer referência no seu relatório sobre o trabalho ter sido efetuado de acordo com esta ISRE.

32. Se após o trabalho ter sido aceite o profissional considerar que não está satisfeito em relação a cada uma pré-condições indicadas acima, deve discutir a matéria com o órgão de gestão ou os encarregados da governação e determinar:
- (a) Se a matéria pode ser resolvida;
 - (b) Se é apropriado continuar com o trabalho; e
 - (c) Se e, em caso afirmativo, como comunicar a matéria no seu relatório.

Considerações Adicionais Quando a Redação do Relatório do Profissional for Prescrito por Lei ou Regulamento

33. O relatório que o profissional emite para o trabalho de revisão deve referir-se a esta ISRE apenas se tal relatório estiver em conformidade com os requisitos do parágrafo 86.
34. Em alguns casos, quando a revisão é efetuada nos termos da lei ou regulamento aplicável numa jurisdição, a lei ou regulamento pode prescrever a estrutura ou redação do relatório numa forma ou em termos que são significativamente diferentes dos requisitos desta ISRE. Nessas circunstâncias, o profissional deve avaliar se os utilizadores podem interpretar mal a garantia de fiabilidade obtida da revisão das demonstrações financeiras e, se assim for, se informação adicional no relatório pode mitigar uma possível má interpretação. (Ref. Parágrafos A51 e A148)
35. Se o profissional concluir que informação adicional no relatório não consegue mitigar uma possível má interpretação, não deve aceitar o trabalho de revisão a menos que seja exigido fazê-lo por lei ou regulamento. Um trabalho de revisão efetuado de acordo com essa lei ou regulamento não está em conformidade com esta ISRE. Consequentemente, o profissional não deve incluir qualquer referência no seu relatório sobre o trabalho ter sido efetuado de acordo com esta ISRE. (Ref. Parágrafos A51 e A148)

Acordar os Termos do Trabalho

36. O profissional deve acordar os termos do trabalho com o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado, antes de efetuar o trabalho.
37. Os termos acordados do trabalho devem ser registados numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito, e deve incluir: (Ref. Parágrafos A52–A54 e A56)
- (a) O uso e distribuição pretendidos das demonstrações financeiras e, quando aplicável, quaisquer restrições no uso ou distribuição;

- (b) A identificação do referencial de relato financeiro aplicável;
- (c) O objetivo e âmbito do trabalho de revisão;
- (d) As responsabilidades do profissional;
- (e) As responsabilidades do órgão de gestão, incluindo as indicadas no parágrafo 30(b); (Ref: Parágrafos A47–A50 e A55);
- (f) Uma declaração de que o trabalho não é uma auditoria e de que o profissional não expressará uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras; e
- (g) Uma referência à forma e conteúdo esperados do relatório a emitir e uma declaração de que pode haver circunstâncias em que o relatório pode ser diferente da sua forma e conteúdo esperados.

Trabalhos Recorrentes

38. Em trabalhos de revisão recorrentes, o profissional deve avaliar se as circunstâncias, incluindo alterações nas considerações de aceitação do trabalho, exigem que os termos de trabalho sejam revistos e se há necessidade de relembrar o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado, dos termos existentes do trabalho. (Ref: Parágrafo A57)

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Revisão

39. O profissional não deve acordar uma alteração nos termos do trabalho quando não houver razões justificadas para o fazer. (Ref: Parágrafos A58–A60)
40. Se, antes de finalizar o trabalho de revisão, for pedido ao profissional para alterar o trabalho de revisão para um trabalho em que não é obtida qualquer garantia de fiabilidade, o profissional deve determinar se há razões justificadas para o fazer. (Ref: Parágrafos A61–A62)
41. Se os termos do trabalho de revisão forem alterados durante o trabalho, o profissional e o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado, devem acordar e registar os novos termos do trabalho numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito.

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

42. O profissional deve comunicar com o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado, em tempo oportuno durante o decurso do trabalho de revisão, todas as matérias relativas ao trabalho que, no seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecerem a sua atenção. (Ref: Parágrafos A63–A69)

Execução do Trabalho

A Materialidade numa Revisão de Demonstrações Financeiras

43. O profissional deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, e aplicar essa materialidade na conceção dos procedimentos e na avaliação dos resultados obtidos desses procedimentos. (Ref: Parágrafos A70–A73)
44. O profissional deve rever a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo caso tenha conhecimento de informação durante o trabalho de revisão que o teria feito determinar inicialmente uma quantia diferente. (Ref. Parágrafo A74)

A Compreensão pelo Profissional

45. O profissional deve compreender a entidade e o seu ambiente, bem como o referencial de relato financeiro aplicável, para identificar áreas nas demonstrações financeiras onde podem provavelmente surgir distorções materiais e, assim, proporcionar a base para a conceção de procedimentos para abordar essas áreas. (Ref: Parágrafos A75–A77)
46. Tal compreensão deve abranger o seguinte: (Ref: Parágrafos A78, A87 e A90)
 - (a) Fatores relevantes do setor de atividade, da regulação e outros fatores externos, incluindo o referencial de relato financeiro aplicável;
 - (b) A natureza da entidade, incluindo:
 - (i) As suas operações;
 - (ii) A sua propriedade e estrutura de governação;
 - (iii) Os tipos de investimentos que a entidade está a fazer e planos para o fazer;
 - (iv) A forma como a entidade está estruturada e como é financiada; e
 - (v) As estratégias e objetivos da entidade;
 - (c) Os sistemas e registos contabilísticos da entidade; e
 - (d) A seleção e aplicação de políticas contabilísticas da entidade.

Conceção e Execução de Procedimentos

47. Para obter prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão sobre as demonstrações financeiras como um todo, o profissional deve conceber e efetuar indagações e procedimentos analíticos: (Ref: Parágrafos A79–A83, A87 e A90)

- (a) Que abordem todos os itens materiais das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações; e
 - (b) Que deem atenção e abordem áreas das demonstrações financeiras onde é provável que surjam distorções materiais.
48. As indagações do profissional ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, conforme apropriado, devem incluir o seguinte: (Ref: Parágrafos A84–A88)
- (a) Como o órgão de gestão faz as estimativas contabilísticas significativas exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável;
 - (b) A identificação das partes relacionadas e das transações com partes relacionadas, incluindo a finalidade dessas transações;
 - (c) Se existem transações, acontecimentos ou matérias significativas complexas ou não usuais que tenham afetado ou possam afetar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo:
 - (i) Alterações significativas nas atividades, negócios e operações da entidade;
 - (ii) Alterações significativas nos termos de contratos que afetem materialmente as demonstrações financeiras da entidade, incluindo os termos e condições de contratos de financiamento ou de garantias;
 - (iii) Movimentos contabilísticos e outros ajustamentos significativos às demonstrações financeiras;
 - (iv) Transações significativas ocorridas ou reconhecidas próximo do fim do período de relato;
 - (v) O ponto de situação relativamente a distorções não corrigidas identificadas durante trabalhos anteriores; e
 - (vi) Efeitos ou possíveis implicações para a entidade de transações ou relacionamentos com partes relacionadas;
 - (d) A existência de qualquer:
 - (i) Fraudes ou atos ilegais (reais, suspeitos ou alegados) que afetem a entidade; e
 - (ii) Incumprimento (real, suspeito ou alegado) de disposições de leis e regulamentos que sejam geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais nas demonstrações financeiras, tais como, leis e regulamentos fiscais ou relativos a pensões;

- (e) Se o órgão de gestão identificou e tratou acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do profissional que exijam ajustamento das, ou divulgação nas, demonstrações financeiras;
 - (f) As bases para a avaliação pelo órgão de gestão sobre a capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades; (Ref: Parágrafo A89)
 - (g) Se existem acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas sobre a capacidade de a entidade prosseguir as suas atividades;
 - (h) Compromissos, obrigações contratuais ou contingências materiais que tenham afetado ou possam afetar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo as divulgações; e
 - (i) Transações não monetárias materiais ou transações sem pagamento materiais no período de relato financeiro em análise.
49. Ao conceber procedimentos analíticos, o profissional deve considerar se os dados do sistema e dos registos contabilísticos da entidade são adequados para a finalidade de executar procedimentos analíticos. (Ref: Parágrafos A90–A92)

Procedimentos para Abordar Circunstâncias Específicas

Partes Relacionadas

50. Durante a revisão, o profissional deve permanecer alerta relativamente a acordos ou informação que possam indicar a existência de relacionamentos com partes relacionadas ou transações que o órgão de gestão não tenha identificado previamente ou divulgado ao profissional.
51. Se, durante a execução do trabalho de revisão, o profissional identificar transações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, deve indagar o órgão de gestão sobre:
- (a) A natureza dessas transações;
 - (b) Se podem estar envolvidas partes relacionadas; e
 - (c) O racional do negócio (ou falta dele) nessas transações.

Fraude e Incumprimento de Leis e Regulamentos

52. Quando houver indícios de que tenha ocorrido na entidade fraude ou incumprimento de leis e regulamentos, real ou suspeita, o profissional deve:
- (a) Comunicar o assunto, exceto se proibido por lei ou regulamento, ao nível apropriado do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, conforme apropriado; (Ref: Parágrafo A93)

- (b) Solicitar que o órgão de gestão avalie o efeito (ou efeitos), se algum, nas demonstrações financeiras;
- (c) Considerar o efeito nas conclusões e relatório do profissional, se algum, da avaliação que o órgão de gestão fez dos efeitos de fraude ou incumprimento de leis e regulamentos, identificados ou suspeitos, que lhe tenha sido comunicada; e
- (d) Determinar se a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes: (Ref: Parágrafos A94–A98)
 - (i) Exigem que o profissional comunique a uma autoridade apropriada fora da entidade.
 - (ii) Estabelecem responsabilidades na base das quais a comunicação a tal autoridade pode ser apropriada.

Continuidade

53. Uma revisão de demonstrações financeiras inclui considerar a capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades. Ao considerar a avaliação do órgão de gestão relativa à capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades, o profissional deve cobrir o mesmo período que foi utilizado pelo órgão de gestão para fazer a sua avaliação conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou por lei ou regulamento se for especificado um período mais longo.
54. Se, durante a execução do trabalho de revisão, o profissional tomar conhecimento de acontecimentos ou condições que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades, deve: (Ref: Parágrafo A99)
- (a) Indagar o órgão de gestão sobre planos de ação futura que afetem a capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades e sobre a exequibilidade desses planos, bem como sobre se ele está convicto de que tais planos melhorarão a situação relativa a esta matéria;
 - (b) Avaliar os resultados dessas indagações para avaliar se as respostas do órgão de gestão proporcionam uma base suficiente para:
 - (i) As demonstrações financeiras continuarem a ser apresentadas na base da continuidade se o referencial de relato financeiro aplicável incluir o respetivo pressuposto; ou
 - (ii) Concluir se as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas ou são enganadoras relativamente à capacidade da entidade em prosseguir as suas atividades; e

- (c) Considerar as respostas do órgão de gestão à luz de todas as informações relevantes que o profissional tem conhecimento como resultado do trabalho.

Uso de Trabalho Efetuado por Outros

55. Ao efetuar o trabalho de revisão, pode ser necessário que o profissional use o trabalho de outros profissionais, ou o trabalho de um indivíduo ou organização com competência numa área que não seja contabilidade ou garantia de fiabilidade. Se o profissional usar o trabalho efetuado por outro profissional ou por um perito no decurso do trabalho de revisão, deve tomar as medidas apropriadas para se satisfazer sobre a adequação daquele trabalho para as finalidades do profissional. (Ref: Parágrafo A80)

Reconciliação das Demonstrações Financeiras com os Registos Contabilísticos Subjacentes

56. O profissional deve obter prova de que as demonstrações financeiras estão de acordo, ou reconciliam, com os registos contabilísticos subjacentes da entidade. (Ref: Parágrafo A100)

Procedimentos Adicionais Quando o Profissional toma Conhecimento de que as Demonstrações Financeiras podem estar Materialmente Distorcidas

57. Se o profissional tomar conhecimento de uma ou mais matérias que façam com que ele acredite que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas, deve conceber e efetuar procedimentos adicionais suficientes para permitir-lhe: (Ref: Parágrafos A101–A105)
- (a) Concluir que uma ou mais matérias provavelmente não fazem com que as demonstrações financeiras como um todo estejam materialmente distorcidas; ou
 - (b) Determinar que a matéria ou matérias fazem com que as demonstrações financeiras como um todo estejam materialmente distorcidas.

Acontecimentos Subsequentes

58. Se o profissional tomar conhecimento de acontecimentos que ocorreram entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório que exigem ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras, deve solicitar ao órgão de gestão que as corrija.
59. O profissional não é obrigado efetuar quaisquer procedimentos sobre as demonstrações financeiras após a data de seu relatório. Contudo, se após essa data, mas antes de as demonstrações financeiras serem emitidas, o profissional

tiver conhecimento de um facto que, caso fosse conhecido na data de seu relatório, poderia ter feito com que este o modificasse, deve:

- (a) Discutir o assunto com o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado;
- (b) Determinar se as demonstrações financeiras precisam de ajustamento; e
- (c) Se precisarem, indagar como o órgão de gestão pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras.

60. Se as demonstrações financeiras não forem emendadas em circunstâncias em que o profissional acredita que precisam de ser emendadas, e o seu relatório já foi entregue à entidade, o profissional deve notificar o órgão de gestão e os encarregados da governação para não disponibilizarem as demonstrações financeiras para terceiros antes de as emendas necessárias terem sido feitas. Se, mesmo assim, as demonstrações financeiras forem emitidas subsequentemente sem as emendas necessárias, o profissional deve tomar as medidas apropriadas para evitar que seja depositada confiança no seu relatório.

Declarações Escritas

61. O profissional deve solicitar ao órgão de gestão para lhe fazer uma declaração escrita de que cumpriu as suas responsabilidades descritas nos termos do acordo do trabalho. A declaração escrita deve incluir que: (Ref: Parágrafos A106–A108)

- (a) O órgão de gestão cumpriu as suas responsabilidades pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo quando relevante a sua apresentação apropriada, e prestou ao profissional toda a informação relevante e proporcionou-lhe acesso à informação conforme acordado nos termos do trabalho; e
- (b) Todas as transações foram registadas e estão refletidas nas demonstrações financeiras.

Se a lei ou regulamento exigir que o órgão de gestão faça declarações públicas escritas sobre as suas responsabilidades, e o profissional considera que tais declarações proporcionam algumas ou todas as informações exigidas nas alíneas (a)–(b) acima, as matérias relevantes cobertas por tais declarações não precisam de ser incluídas na declaração escrita.

62. O profissional também deve solicitar ao órgão de gestão declarações escritas de que lhe disponibilizou: (Ref: Parágrafo A107)

- (a) A identidade das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações de que o órgão de gestão tenha conhecimento;

- (b) Factos significativos relativos a quaisquer fraudes ou suspeitas de fraudes conhecidas da entidade que possam ter afetado a entidade;
 - (c) Dados conhecidos sobre o incumprimento de leis e regulamentos reais ou potenciais cujos efeitos afetam as demonstrações financeiras da entidade;
 - (d) Todas as informações relevantes para o uso do pressuposto da continuidade nas demonstrações financeiras;
 - (e) Dados que confirmem que todos os acontecimentos que ocorreram após a data das demonstrações financeiras e para os quais o referencial de relato financeiro aplicável exija ajustamento ou divulgação foram ajustados ou divulgados;
 - (f) Compromissos, obrigações contratuais ou contingências materiais que tenham afetado ou possam afetar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo as divulgações; e
 - (g) Transações não monetárias materiais ou transações sem pagamento materiais efetuadas pela entidade no período de relato financeiro em análise.
63. Se o órgão de gestão não prestar uma ou mais das declarações escritas solicitadas, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A106)
- (a) Discutir o assunto com o órgão de gestão e os encarregados da governação, conforme apropriado;
 - (b) Reavaliar a integridade do órgão de gestão e avaliar o efeito que isso possa ter na fiabilidade das declarações (verbais ou escritas) e na prova em geral; e
 - (c) Tomar medidas apropriadas, incluindo a determinação do possível efeito na conclusão do seu relatório de acordo com esta ISRE.
64. O profissional deve emitir uma escusa de conclusão sobre as demonstrações financeiras, ou renunciar ao trabalho se tal for possível nos termos da lei ou regulamentos, como apropriado, se:
- (a) Concluir que existe uma dúvida suficiente acerca da integridade do órgão de gestão de tal forma que as declarações escritas não se mostram fiáveis; ou
 - (b) O órgão de gestão não emitir as declarações escritas exigidas pelo parágrafo 61.

Data e período(s) coberto(s) pelas declarações escritas

65. A data das declarações escritas deve ser tão próxima quanto possível da data do relatório do profissional, mas não posterior. As declarações escritas devem ser feitas para todas as demonstrações financeiras e período(s) referido(s) no relatório do profissional.

Avaliação da Prova Obtida dos Procedimentos Efetuados

66. O profissional deve avaliar se foi obtida prova suficiente e apropriada dos procedimentos efetuados e, caso não tenha sido, deve efetuar outros procedimentos que julgue necessários nas circunstâncias para permitir formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A109)
67. Se o profissional não conseguir obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão, deve discutir com o órgão de gestão e os encarregados da governação, como apropriado, os efeitos que tais limitações têm no âmbito do trabalho de revisão. (Ref: Parágrafos A110–A111)

Avaliação do Efeito no Relatório do Profissional

68. O profissional deve avaliar a prova obtida dos procedimentos efetuados para determinar o efeito no seu relatório. (Ref: Parágrafo A109)

Formação da Conclusão sobre as Demonstrações Financeiras

Consideração do Referencial de Relato Financeiro Aplicável em Relação às Demonstrações Financeiras

69. Ao formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras, o profissional deve:
- (a) Avaliar se as demonstrações financeiras referem adequadamente ou descrevem o referencial de relato financeiro aplicável; (Ref: Parágrafos A112–A113)
 - (b) Considerar se, no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável e dos resultados dos procedimentos efetuados:
 - (i) A terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada;
 - (ii) As demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contabilísticas significativas selecionadas e aplicadas;
 - (iii) As políticas contabilísticas significativas selecionadas e aplicadas são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e são apropriadas;

- (iv) As estimativas contabilísticas feitas pelo órgão de gestão aparentam ser razoáveis;
 - (v) A informação apresentada nas demonstrações financeiras aparenta ser relevante, credível, comparável e compreensível; e
 - (vi) As demonstrações financeiras apresentam divulgações adequadas para permitir que os utilizadores compreendam os efeitos de transações e acontecimentos materiais na informação por aquelas transmitida. (Ref: Parágrafos A114–A116)
70. O profissional deve considerar o impacto:
- (a) Das distorções não corrigidas identificadas durante o trabalho de revisão do ano, e de anos anteriores, sobre as demonstrações financeiras como um todo; e
 - (b) Dos aspetos qualitativos relativos a práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possível falta de neutralidade dos julgamentos do órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A117–A118)
71. Se as demonstrações financeiras forem preparadas usando um referencial de apresentação apropriada, as considerações do profissional devem também incluir: (Ref: Parágrafo A115)
- (a) A apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras de acordo com o referencial aplicável; e
 - (b) Se as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, parecem representar as transações e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinja apresentação apropriada ou dão uma imagem verdadeira e apropriada, como apropriado, no contexto das demonstrações financeiras como um todo.

Forma da Conclusão

72. A conclusão do profissional sobre as demonstrações financeiras, seja ela não modificada ou modificada, deve ser expressa na forma apropriada no contexto do referencial de relato financeiro apropriado aplicado nas demonstrações financeiras.

Conclusão Não Modificada

73. O profissional deve expressar uma conclusão não modificada no seu relatório sobre as demonstrações financeiras como um todo quando tiver obtido garantia limitada de fiabilidade que o permita concluir que nada chegou ao

seu conhecimento que o leve a acreditar que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

74. Quando o profissional expressa uma conclusão não modificada, deve, exceto se for exigido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das frases seguintes, conforme apropriado: (Ref: Parágrafos A119–A120).
- (a) “Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada), ... de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada); ou
 - (b) “Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não estejam preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento).

Conclusão Modificada

75. O profissional deve expressar uma conclusão modificada no seu relatório sobre as demonstrações financeiras como um todo quando:
- (a) Tenha concluído, baseado nos procedimentos efetuados e na prova obtida, que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas; ou
 - (b) Não tenha conseguido obter prova suficiente e apropriada em relação a um ou mais itens das demonstrações financeiras que sejam materiais relativamente às demonstrações financeiras como um todo.
76. Quando um profissional modificar a conclusão expressa sobre as demonstrações financeiras, deve:
- (a) Usar o título “Conclusão com reservas”, “Conclusão adversa” ou “Escusa de conclusão”, conforme apropriado, no parágrafo da conclusão do seu relatório; e
 - (b) Fazer uma descrição da matéria que origina a modificação sob um título apropriado (por exemplo, “Bases para conclusão com reservas”, “Bases para conclusão adversa” ou “Bases para a escusa de conclusão”, conforme apropriado), numa secção separada do relatório imediatamente antes do parágrafo da conclusão (referido como o parágrafo das bases para a conclusão).

As Demonstrações Financeiras estão Materialmente Distorcidas

77. Se o profissional determinar que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas, deve expressar:
- (a) Uma conclusão com reservas, quando concluir que os efeitos da matéria (ou matérias) que origina a modificação é material, mas não é profunda, nas demonstrações financeiras; ou
 - (b) Uma conclusão adversa, quando os efeitos da matéria (ou matérias) que origina a modificação é tanto material como profunda nas demonstrações financeiras.
78. Quando o profissional expressa uma conclusão com reservas sobre as demonstrações financeiras devido a uma distorção material, deve, exceto se for exigido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, conforme apropriado:
- (a) “Com base na nossa revisão, exceto quanto ao efeito das matérias descritas na secção Bases para a conclusão com reservas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada), ... de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriado); ou
 - (b) “Com base na nossa revisão, exceto quanto ao efeito das matérias descritas na secção Bases para a conclusão com reservas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não estejam preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento).
79. Quando o profissional expressa uma conclusão adversa sobre as demonstrações financeiras, deve, exceto se for exigido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, conforme apropriado:
- (a) “Com base na nossa revisão, devido à importância das matérias descritas na secção Bases para a conclusão adversa, as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada), ... de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriado); ou

- (b) “Com base na nossa revisão, devido à importância das matérias descritas na secção Bases para a conclusão adversa, as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento).
80. Na secção Bases para a conclusão, o profissional deve, com respeito às distorções materiais que dão origem a uma conclusão com reservas ou a uma conclusão adversa:
- (a) Descrever e quantificar os efeitos financeiros da distorção se a distorção material for relativa a quantias específicas das demonstrações financeiras (incluindo divulgações quantitativas), a menos que seja impraticável, caso em que deve declará-lo;
 - (b) Explicar como as divulgações estão distorcidas se a distorção material for relativa a divulgações narrativas; ou
 - (c) Descrever a natureza da informação omitida se a distorção material for relativa à não divulgação de informação que seja exigido divulgar. Exceto se proibido por lei ou regulamento, o profissional deve incluir a divulgação omitida quando for praticável fazê-lo.

Incapacidade de Obter Prova Suficiente e Apropriada

81. Se o profissional não puder formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras devido a incapacidade de obter prova suficiente e apropriada, deve:
- (a) Expressar uma conclusão com reservas, quando concluir que os possíveis efeitos das distorções não detetadas nas demonstrações financeiras, se algum, podem ser materiais, mas não profundas; ou
 - (b) Fazer uma escusa de conclusão, quando concluir que os possíveis efeitos das distorções não detetadas podem ser tanto materiais como profundas.
82. O profissional deve renunciar ao trabalho se estiverem presentes as seguintes condições: (Ref: Parágrafos A121–A123)
- (a) Não puder obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras devido a uma limitação no âmbito do trabalho de revisão imposta pelo órgão de gestão após o profissional ter aceite o trabalho;
 - (b) Determinou que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras de distorções não detetadas são materiais e profundas; e
 - (b) A renúncia é possível nos termos da lei e regulamentos aplicáveis.

83. Quando o profissional expressa uma conclusão com reservas sobre as demonstrações financeiras devido à incapacidade de obter prova suficiente e apropriada, deve, exceto se for exigido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, conforme apropriado:
- (a) “Com base na nossa revisão, exceto quanto aos possíveis efeitos das matérias descritas na secção Bases para a conclusão com reservas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada), ... de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriado); ou
 - (b) “Com base na nossa revisão, exceto quanto aos possíveis efeitos das matérias descritas na secção Bases para a conclusão com reservas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não estejam preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro apropriado.” (para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento).
84. Quando o profissional fizer uma escusa de conclusão, deve declarar no parágrafo da conclusão que:
- (a) Devido à importância das matérias descritas na secção Bases para a escusa de conclusão, não foi capaz de obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras; e
 - (b) Consequentemente, não expressa uma conclusão sobre as demonstrações financeiras.
85. Na secção Bases para a conclusão, o profissional deve incluir as razões para a incapacidade de obter prova suficiente e apropriada, seja quando expressa uma conclusão com reservas devido a esse facto, seja quando faz uma escusa de conclusão.

O Relatório do Profissional

86. O relatório do profissional para um trabalho de revisão deve ser escrito e conter os seguintes elementos: (Ref: Parágrafos A124–A127, A148 e A150)
- (a) Um título, que deve indicar claramente que é um relatório de um profissional independente para um trabalho de revisão;
 - (b) Os destinatários, conforme exigido nas circunstâncias do trabalho;

- (c) Um parágrafo introdutório que:
 - (i) Identifique as demonstrações financeiras objeto de revisão, incluindo o título de cada uma das demonstrações incluídas no conjunto das demonstrações financeiras e a data e período coberto por cada uma dessas demonstrações;
 - (ii) Faça referência para o resumo das políticas contabilísticas e outra informação explicativa; e
 - (iii) Declarar que as demonstrações financeiras foram objeto de revisão;
- (d) Uma descrição das responsabilidades do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras, incluindo uma explanação sobre a sua responsabilidade: (Ref: Parágrafos A128–A131)
 - (i) Pela preparação de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
 - (ii) Pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro;
- (e) Se as demonstrações financeiras forem demonstrações financeiras de finalidade especial:
 - (i) Uma descrição da finalidade para que as demonstrações financeiras são preparadas e, se necessário, os utilizadores, ou uma referência para uma nota nessas demonstrações financeiras que contenha essa informação; e
 - (ii) Se o órgão de gestão fizer uma escolha entre referenciais de relato financeiro na preparação de tais demonstrações financeiras, uma referência, incluída na explanação da sua responsabilidade pelas demonstrações financeiras, sobre a sua responsabilidade por determinar que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias;
- (f) Uma descrição das responsabilidades do profissional por expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras incluindo referência para esta ISRE e, quando relevante, a lei ou regulamento aplicável: (Ref: Parágrafos A132–133 e A149)
- (g) Uma descrição do que é uma revisão de demonstrações financeiras e suas limitações, bem como as seguintes declarações: (Ref: Parágrafo A134)

- (i) Um trabalho de revisão nos termos desta ISRE é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade;
 - (ii) O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida; e
 - (iii) Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e, por isso, o profissional não expressa uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras;
- (h) Um parágrafo com o título “Conclusão” que contenha:
- (i) A conclusão do profissional sobre as demonstrações financeiras como um todo de acordo com os parágrafos 72–85, como apropriado; e
 - (ii) Uma referência para o referencial de relato financeiro aplicável usado para preparar as demonstrações financeiras, incluindo a identificação da jurisdição de origem quando tal referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades emitidas pelo International Accounting Standards Board, ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board; (Ref: Parágrafos A135–A136)
- (i) Quando a conclusão do profissional sobre as demonstrações financeiras é modificada:
- (i) Um parágrafo, sob um título apropriado, que contenha a conclusão modificada do profissional de acordo com os parágrafos 72 e 75–85, como apropriado; e
 - (ii) Um parágrafo, sob um título apropriado, que faça uma descrição das matérias que deram origem à modificação; (Ref: Parágrafo A137)
- (j) Uma referência relativa à obrigação, nos termos desta ISRE, de o profissional cumprir os requisitos éticos relevantes;
- (k) A data do relatório; (Ref: Parágrafos A144–A147)
- (l) A assinatura do profissional; e (Ref: Parágrafo A138)
- (m) O local da jurisdição em que o profissional exerce atividade.

Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Profissional

Parágrafos de Ênfases

87. O profissional pode considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. Nestes casos, o profissional deve incluir um Parágrafo de Ênfase no seu relatório desde que tenha obtido prova suficiente e apropriada para concluir que a matéria não parece estar materialmente distorcida tal como apresentada nas demonstrações financeiras. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informação apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras.
88. O relatório do profissional sobre demonstrações financeiras de finalidade especial deve incluir um Parágrafo de Ênfase alertando os utilizadores desse relatório de que as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial e que, assim, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. (Ref: Parágrafos A139–A140)
89. O profissional deve incluir um Parágrafo de Ênfase imediatamente após o parágrafo que contenha a conclusão sobre as demonstrações financeiras sob o título “Parágrafo de Ênfase”, ou outro título apropriado.

Parágrafos de Outras Matérias

90. Se o profissional considerar necessário comunicar uma matéria distinta das que estão apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras e que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão do trabalho de revisão pelos utilizadores, das responsabilidades do profissional ou do seu relatório, e isso não for proibido por lei ou regulamento, deve fazê-lo num parágrafo do relatório com o título “Outras matérias” ou outro título apropriado.

Outras Responsabilidades de Relato

91. Pode ser solicitado a um profissional que aborde no seu relatório outras responsabilidades de relato para além das responsabilidades de relatar sobre as demonstrações financeiras nos termos desta ISRE. Em tais situações, essas outras responsabilidades de relato devem ser abordadas pelo profissional numa secção separada do relatório intitulada “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, ou de outra forma como apropriado ao conteúdo da secção, a seguir à secção do relatório intitulada “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras”. (Ref: Parágrafos A141–A143)

Data do Relatório do Profissional

92. O profissional deve datar o relatório nunca antes da data em que obteve prova suficiente e apropriada como base para a sua conclusão sobre as demonstrações financeiras, incluindo estar satisfeito de que: (Ref: Parágrafos A144–A147)
- (a) Todas as demonstrações que compreendem as demonstrações financeiras nos termos do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo as respectivas notas quando aplicável, foram preparadas; e
 - (b) Os indivíduos que têm autoridade para tal, declararam que tomam responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

Documentação

93. A preparação de documentação de um trabalho de revisão proporciona prova de que o trabalho foi efetuado de acordo com esta ISRE, e com os requisitos legais e regulamentares quando relevante, e um registo suficiente e apropriado das bases do relatório. O profissional deve documentar os seguintes aspetos do trabalho em tempo oportuno, de forma suficiente a permitir que um profissional independente, que não tenha associação anterior com o trabalho, compreenda: (Ref: Parágrafo A151)
- (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados para cumprir esta ISRE e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
 - (b) Os resultados obtidos dos procedimentos, e as conclusões formadas pelo profissional com base nesses resultados; e
 - (c) Matérias significativas surgidas durante o trabalho, as respetivas conclusões alcançadas pelo profissional e os julgamentos profissionais efetuados para alcançar essas conclusões.
94. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados conforme exigido nesta ISRE, o profissional deve registar:
- (a) Quem efetuou o trabalho e a data em que tal trabalho foi finalizado; e
 - (b) Quem reviu o trabalho efetuado para efeitos de controlo de qualidade e a data e extensão dessa revisão.
95. O profissional deve também documentar as discussões com o órgão de gestão, os encarregados da governação, e outros conforme relevante para a execução da revisão das matérias significativas surgidas durante o trabalho, incluindo a natureza dessas matérias.
96. Se, no decurso do trabalho, o profissional identificou informação que seja inconsistente com os resultados que alcançou relativos a matérias significativas

que afetam as demonstrações financeiras, deve documentar a forma como a inconsistência foi tratada.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISRE (Ref: Parágrafos 1–2)

- A1. Ao efetuar uma revisão de demonstrações financeiras, o profissional pode ser obrigado a cumprir requisitos legais e regulamentares que podem ser diferentes dos requisitos estabelecidos nesta ISRE. Embora o profissional possa encontrar nesta ISRE aspetos que o ajudem nessas circunstâncias, é sua responsabilidade assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares e profissionais relevantes.

Revisão de Informação Financeira de Componentes no Contexto de uma Auditoria das Demonstrações Financeiras de um Grupo de Entidades

- A2. Podem ser solicitados ao auditor das demonstrações financeiras de um grupo de entidades, trabalhos de revisão de acordo com esta ISRE relativamente a componentes do grupo.⁶ Esse trabalho de revisão de acordo com esta ISRE pode ser complementado por um pedido do auditor do grupo para se efetuar trabalho adicional ou procedimentos conforme necessário nas circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo.

Relacionamento com a ISQC 1 (Ref: Parágrafo 4)

- A3. A ISQC 1 trata das responsabilidades da firma para estabelecer e manter os seus sistemas de controlo de qualidade relativamente a trabalhos de garantia de fiabilidade, incluindo trabalhos de revisão. Essas responsabilidades são cometidas para a firma estabelecer:
- O seu sistema de controlo de qualidade; e
 - As políticas relacionadas concebidas para atingir o objetivo do sistema de controlo de qualidade, e os procedimentos para implementar e monitorizar a conformidade com essas políticas, incluindo políticas e procedimentos que abordem cada um dos elementos seguintes:
 - Responsabilidades dos líderes pela qualidade dentro da firma.
 - Requisitos éticos relevantes.

⁶ ISA 600, *Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (inclui do o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo A52

- Aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos específicos.
 - Recursos humanos.
 - Execução do trabalho.
 - Monitorização.
- A4. Nos termos da ISQC 1, a firma tem a obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que lhe proporcione garantia razoável de que:
- a. A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
 - b. Os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.⁷
- A5. Os requisitos nacionais que tratem das responsabilidades da firma em estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade são, no mínimo, tão exigentes como a ISQC 1, quando se referirem aos elementos indicados no parágrafo A3 e imponham obrigações para a firma que atinja os objetivos dos requisitos estabelecidos na ISQC 1.

O Trabalho para Rever Demonstrações Financeiras Históricas

(Ref: Parágrafos 5–8 e 14)

- A6. Os trabalhos de revisão de demonstrações financeiras podem ser efetuados para um leque alargado de entidades que variam no tipo ou dimensão, ou no nível de complexidade do seu relato financeiro. Em algumas jurisdições, uma revisão de demonstrações financeiras de alguns tipos de entidade pode também ser objeto de leis ou regulamentos e requisitos de relato locais.
- A7. Os trabalhos de revisão podem ser efetuados numa variedade de circunstâncias. Por exemplo, tais trabalhos podem ser solicitados para entidades que estejam isentas de auditoria obrigatória nos termos de lei ou regulamento específico. Os trabalhos de revisão podem também ser solicitados voluntariamente, tal como em conexão com o relato financeiro efetuado nos termos de um contrato privado, ou para suportar acordos de financiamento.

Objetivos (Ref: Parágrafo 15)

- A8. Esta ISRE exige que o profissional faça uma escusa de conclusão sobre as demonstrações financeiras se:
- (a) O profissional emitir um relatório, ou for obrigado a emitir um relatório relativo ao trabalho; e

⁷ ISQC 1, parágrafo 11

- (b) O profissional não conseguir formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras porque não foi capaz de obter prova suficiente e apropriada, e concluir que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras de distorções não detetadas, se alguma, podem ser tanto materiais como profundas.
- A9. A situação de ser incapaz de obter prova suficiente e apropriada num trabalho de revisão (referida como limitação de âmbito) pode surgir de:
- (a) Circunstâncias para além do controlo da entidade;
 - (b) Circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho; ou
 - (c) Limitações impostas pelo órgão de gestão ou os encarregados da governação da entidade.
- A10. Esta ISRE estabelece requisitos e orientação para o profissional quando ele se confronta com uma limitação de âmbito, quer antes de aceitar o trabalho, quer durante o trabalho.

Definições (Ref: Parágrafo 16)

Uso dos Termos “Órgão de Gestão e “Encarregados da Governação”

- A11. As responsabilidades respetivas do órgão de gestão e dos encarregados da governação variam de jurisdição para jurisdição e de entidade para entidade. Estas diferenças afetam a forma como o profissional aplica os requisitos desta ISRE em relação a estes dois termos. Assim, a expressão “o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação” usada em vários textos ao longo desta Norma pretendem alertar o profissional para o facto de que diferentes entidades podem ter diferentes órgãos de gestão e estruturas e acordos de governo societário.
- A12. Várias responsabilidades relacionadas com a preparação da informação financeira e com o relato financeiro externo estão atribuídas tanto ao órgão de gestão como aos encarregados da governação em função de fatores como:
- Os recursos e estrutura da entidade; e
 - As funções respetivas do órgão de gestão e dos encarregados da governação dentro da entidade tal como estabelecido na lei ou regulação relevante ou, se a entidade não for regulada, em quaisquer acordos formais de governo societário ou de prestação de contas estabelecidos pela entidade (por exemplo, tal como previsto em contratos, em estatutos ou outros tipos de documentação de constituição da entidade).

Por exemplo, em pequenas entidades não existe em muitos casos separação entre o órgão de gestão e o governo societário. Em grandes entidades, o órgão de gestão é geralmente responsável pela condução do negócio ou atividades da entidade e do respetivo relato, enquanto os encarregados da governação supervisionam o órgão de gestão. Em algumas jurisdições, a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras é dos encarregados da governação, enquanto que noutras essa responsabilidade é do órgão de gestão.

Garantia limitada de fiabilidade – Uso do termo “Prova Suficiente e Apropriada” (Ref: Parágrafo 17(f))

- A13. É exigida prova suficiente e apropriada para obter garantia limitada de fiabilidade que suporte a conclusão do profissional. A prova é cumulativa em natureza e é principalmente obtida de procedimentos efetuados durante o trabalho de revisão

Execução de um Trabalho de Revisão de Acordo com esta ISRE

(Ref: Parágrafo 18)

- A14. Esta ISRE não se sobrepõe a lei e regulamentos que disponham sobre um trabalho de revisão de demonstrações financeiras. No caso de estas leis e regulamentos diferirem dos requisitos desta ISRE, um trabalho de revisão efetuado apenas de acordo com as leis e regulamentos não cumpre automaticamente com esta ISRE.

Requisitos Éticos (Ref: Parágrafo 21)

- A15. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional que os profissionais devem cumprir e inclui uma estrutura conceptual para a aplicação desses princípios. Os princípios fundamentais são:

- (a) Integridade;
- (b) Objetividade;
- (c) Competência e zelo profissional;
- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento profissional.

A Parte B do Código do IESBA ilustra a forma como os princípios fundamentais são aplicados em situações específicas. Ao cumprir o Código do IESBA, é exigido a um profissional que as ameaças ao cumprimento dos requisitos éticos relevantes sejam identificadas e apropriadamente tratadas.

- A16. No caso de um trabalho de revisão de demonstrações financeiras, o Código do IESBA exige que um profissional seja independente da entidade cujas demonstrações financeiras são objeto de revisão. O Código do IESBA descreve a independência como compreendendo tanto a independência de espírito como a independência aparente. A independência do profissional salvaguarda a sua capacidade para formar uma conclusão sem ser afetado por influências que possam de outra forma comprometer essa conclusão. A independência aumenta a capacidade do profissional de agir com integridade, de ser objetivo e de manter uma atitude de ceticismo profissional.

Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 22)

- A17. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da prova num trabalho de revisão. Isto inclui questionar inconsistências e investigar prova contraditória, e questionar a credibilidade das respostas a indagações e de outra informação recebida do órgão de gestão e dos encarregados da governação. Também inclui considerar a suficiência e apropriação da prova obtida à luz das circunstâncias do trabalho.
- A18. O ceticismo profissional inclui estar alerta para, por exemplo:
- Prova que seja inconsistente com outra prova obtida.
 - Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova.
 - Condições que indiquem possível fraude.
 - Quaisquer outras circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos adicionais.
- A19. É necessário manter o ceticismo profissional durante a revisão se o profissional quiser reduzir os riscos de:
- Não dar conta de circunstâncias não usuais.
 - Generalizar em excesso quando extrai conclusões da prova obtida.
 - Usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados e ao avaliar os respetivos resultados.
- A20. Não se espera que o profissional descure a experiência passada da honestidade e integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade. Apesar disso, a crença de que o órgão de gestão e os encarregados da

governança são honestos e íntegros não liberta o profissional da necessidade de manter ceticismo profissional nem permite que ele se satisfaça com prova que não seja adequada para efeitos da revisão.

Julgamento Profissional (Ref: Parágrafo 23)

- A21. O julgamento profissional é essencial para a adequada execução de um trabalho de revisão. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e dos requisitos desta ISRE, e a necessidade de decisões fundamentadas durante a execução do trabalho de revisão, exigem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias do trabalho. O julgamento profissional é necessário em particular:
- Em relação a decisões sobre a materialidade e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos usados para satisfazer os requisitos desta ISRE e para recolher prova.
 - Quando se avalia se a prova obtida dos procedimentos efetuados reduz o risco do trabalho para um nível aceitável nas circunstâncias do trabalho.
 - Quando se avaliam os julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na aplicação do referencial de relato financeiro aplicável à entidade.
 - Quando se forma a conclusão sobre as demonstrações financeiras baseada na prova obtida, incluindo a consideração sobre a razoabilidade das estimativas feitas pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras.
- A22. A característica distintiva do julgamento profissional que se espera de um profissional é que este é exercido por um profissional cuja formação, conhecimentos e experiência, incluindo quando são usados em técnicas de garantia de fiabilidade, contribuíram para desenvolver as competências necessárias para alcançar julgamentos razoáveis. As consultas sobre matérias difíceis ou litigiosas no decurso do trabalho, não só dentro da equipa de trabalho mas também entre a equipa de trabalho e outros ao nível apropriado dentro ou fora da firma, ajudam o profissional a fazer julgamentos fundamentados e razoáveis.
- A23. O exercício de julgamento profissional em qualquer caso particular baseia-se nos factos e circunstâncias que sejam conhecidos do profissional durante o trabalho, incluindo:
- Conhecimento adquirido de trabalhos efetuados com respeito às demonstrações financeiras da entidade em períodos anteriores, quando aplicável.

- Conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu sistema de contabilidade, bem como da aplicação do referencial de relato financeiro aplicável no setor de atividade.
 - A extensão até à qual a preparação e apresentação das demonstrações financeiras exigem o exercício de julgamento por parte do órgão de gestão.
- A24. O julgamento profissional pode ser avaliado verificando se reflete uma aplicação competente dos princípios de garantia de fiabilidade e de contabilidade e se é apropriado à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do profissional à data do seu relatório e consistente com esses factos e circunstâncias.
- A25. O julgamento profissional deve ser exercido ao longo do trabalho. Também deve ser apropriadamente documentado de acordo com os requisitos desta ISRE. O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não sejam suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou pela prova obtida.

Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho (Ref: Parágrafos 24–25)

- A26. As técnicas e competências de garantia de fiabilidade incluem:
- Aplicar ceticismo profissional e julgamento profissional no planeamento e execução do trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo obter e avaliar prova;
 - Compreender os sistemas de informação e o papel e limitações do controlo interno;
 - Associar as considerações da materialidade e os riscos do trabalho à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de revisão;
 - Aplicar procedimentos conforme apropriado ao trabalho de revisão, os quais podem incluir outros tipos de procedimentos complementares às indagações e aos procedimentos analíticos (tais como, inspeção, recálculo, reexecução, observação e confirmação);
 - Observar práticas sistemáticas de documentação; e
 - Aplicar competências e práticas relevantes para a redação dos relatórios para os trabalhos de revisão.
- A27. No contexto do sistema de controlo de qualidade da firma, as equipas de trabalho têm a responsabilidade de implementar procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis ao trabalho, e prestar à firma informação relevante

que permita o funcionamento da parte do sistema de controlo de qualidade da firma relativo à independência.

- A28. As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens apropriadas aos restantes membros da equipa, no contexto da responsabilidade daquele sócio quanto à qualidade geral em cada trabalho de revisão, dão ênfase ao facto de a qualidade ser essencial na execução de um trabalho de revisão, e à importância para a qualidade do trabalho de:
- a. Ser efetuado um trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares.
 - b. Serem cumpridas as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma conforme apropriado.
 - c. Ser emitido um relatório que seja apropriado nas circunstâncias.
 - d. Haver capacidade de a equipa levantar questões sem medo de represálias.
- A29. A não ser que a informação proporcionada pela firma ou outros sugira o contrário, a equipa de trabalho tem o direito de confiar no sistema de controlo de qualidade da firma. Por exemplo, a equipa de trabalho pode confiar nesse sistema com respeito ao seguinte:
- Competência do pessoal através do processo de recrutamento e da formação formal;
 - Independência através da acumulação e comunicação de informação relevante sobre o tema.
 - Manutenção de relacionamentos com clientes através de sistemas de aceitação e continuação.
 - Adesão a requisitos legais e regulamentares através de processos de monitorização.

Ao considerar as deficiências identificadas no sistema de controlo de qualidade da firma que possam afetar o trabalho de revisão, o sócio responsável pelo trabalho pode considerar as medidas que a firma tomou para corrigir essas deficiências.

- A30. Uma deficiência no sistema de controlo de qualidade da firma não indica necessariamente que um trabalho de revisão não foi efetuado não foi efetuado de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis ou que o relatório do profissional não tenha sido apropriado.

Alocação de Equipas de Trabalho (Ref: Parágrafo 25(b))

A31. Quando se consideram a competência e capacidades esperadas de uma equipa como um todo, o sócio responsável pelo trabalho pode ter em conta matérias que indicam, por exemplo, que a equipa:

- Compreende e tem experiência prática de trabalhos de revisão de natureza e complexidade similares através de formação e participação apropriadas.
- Compreendem as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.
- Possui especialização técnica, incluindo especialização em tecnologias de informação relevantes e em áreas de contabilidade e garantia de fiabilidade.
- Conhece os setores de atividades em que o cliente opera.
- Tem capacidade para aplicar o julgamento profissional.
- Compreende as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.

Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão (Ref: Parágrafo 25(d)(i))

A32. A ISQC 1 exige que a firma obtenha informação que considere necessária nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho de um cliente novo, quando decide se deve continuar um trabalho existente e quando considera aceitar um novo trabalho num cliente já existente. A informação que ajuda o sócio responsável pelo trabalho a determinar se a aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de revisão são apropriados pode incluir informação que diga respeito:

- À integridade dos principais proprietários, elementos chave do órgão de gestão e encarregados da governação; e
- Matérias significativas que tenham surgido durante trabalhos de revisão corrente ou anteriores e suas implicações para a continuidade do relacionamento.

A33. Se o sócio responsável pelo trabalho tem dúvidas sobre a integridade do órgão de gestão a um nível que é provável que afete a execução do trabalho de revisão, não é apropriado que aceite o trabalho, nos termos desta ISRE, a menos que seja obrigado por lei ou regulamento, pois fazendo-o pode levar a que o profissional fique associado às demonstrações financeiras da entidade de forma inapropriada.

Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão (Ref: Parágrafo 29)

A34. As considerações do profissional relativas à continuação do trabalho e aos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, fazem-se ao longo do trabalho à medida que ocorrem alterações nas condições e circunstâncias. A execução de procedimentos iniciais sobre a continuação do trabalho e a avaliação dos requisitos éticos relevantes (incluindo a independência) no início de um trabalho, fundamenta as decisões e ações do profissional antes da execução de outras atividades significativas para o trabalho.

Fatores que Afetam a Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Revisão (Ref: Parágrafo 29)

A35. Os trabalhos de garantia de fiabilidade apenas podem ser aceites quando o trabalho exhibe determinadas características⁸ que conduzem à prossecução dos objetivos do profissional para o mesmo.

Propósito Racional (Ref: Parágrafo 29(a)(i))

A36. Não é provável que exista um propósito racional para o trabalho se, por exemplo:

- (a) Existir uma limitação significativa no âmbito do trabalho;
- (b) O profissional suspeita que a parte que contrata tenciona associar o nome do profissional com as demonstrações financeiras de uma forma inapropriada; ou
- (c) Pretende-se que o trabalho satisfaça requisitos de conformidade com leis e regulamentos, quando a lei ou regulamento exige que as demonstrações financeiras sejam auditadas.

O Trabalho de Revisão é Adequado (Ref: Parágrafo 29(a)(ii))

A37. Quando o entendimento preliminar das circunstâncias do trabalho indica que a aceitação do trabalho de revisão não seria adequada, o profissional pode considerar recomendar que seja efetuado outro tipo de trabalho. Dependendo das circunstâncias, o profissional pode, por exemplo, acreditar que a execução de uma auditoria seria mais adequada do que uma revisão. Em outros casos, se as circunstâncias do trabalho impedem a execução de um trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional pode recomendar um trabalho de compilação ou outro trabalho conforme adequado.

⁸ Referencial para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, parágrafo 17

Informação Necessária para Efetuar um Trabalho de Revisão (Ref: Parágrafo 29(c))

- A38. Um exemplo de como o profissional pode ter dúvida sobre se a informação necessária para efetuar o trabalho estará disponível ou será credível é quando se suspeita que os registros contabilísticos necessários para fazer os procedimentos analíticos estejam substancialmente incompletos ou incorretos. Esta consideração não tem relação com a necessidade que por vezes surge durante o trabalho de revisão para recomendar ao órgão de gestão que faça os ajustamentos necessários para finalizar as demonstrações financeiras.

Pré-condições para Aceitar um Trabalho de Revisão (Ref: Parágrafo 30)

- A39. Esta ISRE também exige que um profissional se certifique de algumas matérias, sobre as quais é necessário que tanto o profissional como o órgão de gestão acordem, e que estão sob o controlo da entidade, antes de o profissional aceitar o trabalho.

O Referencial de Relato Financeiro Aplicável (Ref: Parágrafo 30(a))

- A40. Uma condição para aceitar um trabalho de garantia de fiabilidade é que os critérios⁹ referidos na sua definição sejam adequados e estejam disponíveis aos utilizadores.¹⁰ Para as finalidades desta ISRE, o referencial de relato financeiro aplicável proporciona os critérios que os profissionais usam para reverem as demonstrações financeiras incluindo, quando relevante, a apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Alguns referenciais de relato financeiro são referenciais de apresentação apropriada, enquanto outros são referenciais de cumprimento. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e conteúdo das demonstrações financeiras, incluindo o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Aceitação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

- A41. Sem um referencial de relato financeiro aceitável, o órgão de gestão não tem uma base apropriada para a preparação das demonstrações financeiras e os profissionais não têm critérios adequados para efetuarem o trabalho de revisão dessas demonstrações financeiras.
- A42. A determinação pelo profissional da aceitabilidade do referencial de relato financeiro aplicado nas demonstrações financeiras é feita no contexto do seu conhecimento de quem são os utilizadores das demonstrações financeiras.

⁹ Referencial para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, parágrafo 34

¹⁰ Referencial para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, parágrafo 17(b)(ii)

Os utilizadores são a pessoa, pessoas ou grupos de pessoas para quem o profissional prepara o relatório. O profissional pode não estar em condições de identificar todos os que irão ler o relatório de garantia de fiabilidade, particularmente quando existe um grande número de pessoas que têm acesso a ele.

- A43. Em muitos casos, na ausência de quaisquer indicadores em contrário, o profissional pode presumir que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável (por exemplo, um referencial de relato financeiro prescrito por lei ou regulamento de uma jurisdição, para ser usado na preparação de demonstrações financeiras de finalidade geral para alguns tipos de entidades).
- A44. Incluem-se nos fatores que são relevantes para o profissional determinar a aceitabilidade do referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras os seguintes:
- A natureza da entidade (por exemplo, se é uma empresa, uma entidade do setor público ou uma organização sem fins lucrativos).
 - A finalidade das demonstrações financeiras (por exemplo, se elas são preparadas para satisfazer as necessidades comuns da informação financeira de um leque alargado de utilizadores ou as necessidades de informação financeiras de utilizadores específicos).
 - A natureza das demonstrações financeiras (por exemplo, se as demonstrações financeiras são um conjunto completo de demonstrações financeiras ou uma demonstração financeira isolada).
 - Se o referencial de relato financeiro aplicável está prescrito por lei ou regulamento relevante.
- A45. Se o referencial de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras não for aceitável face às finalidades das demonstrações financeiras e o órgão de gestão não concordar usar um referencial de relato financeiro que seja aceitável para o profissional, este, nos termos desta ISRE, deve renunciar ao trabalho.
- A46. Após o trabalho de revisão ter sido aceite, podem ser encontradas deficiências na aplicação do referencial de relato financeiro aplicável que indiquem que o referencial não é aceitável. Quando o uso desse referencial de relato financeiro não for prescrito por lei ou regulamento, o órgão de gestão pode decidir adotar outro referencial que seja aceitável. Quando o órgão de gestão o fizer, o profissional é obrigado nos termos desta ISRE a acordar os novos termos do trabalho de revisão com o órgão de gestão para refletir a alteração no referencial de relato financeiro aplicável.

Responsabilidades do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação
(Ref: Parágrafos 30(b) e 37(e))

- A47. As demonstrações financeiras sujeitas a revisão são as preparadas pelo órgão de gestão da entidade sob supervisão dos encarregados da governação. Esta ISRE não impõe responsabilidades ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, nem se sobrepõe a leis e regulamentos que disponham sobre as respetivas responsabilidades. Porém, uma revisão de acordo com esta ISRE é efetuada no pressuposto de que o órgão de gestão e os encarregados da governação, como apropriado, aceitaram determinadas responsabilidades que são fundamentais para a execução da revisão. A revisão das demonstrações financeiras não liberta o órgão de gestão e os encarregados da governação das suas responsabilidades.
- A48. Como parte da sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras, o órgão de gestão é obrigado a exercer julgamento ao fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias e a selecionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas. Estes julgamentos são feitos no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- A49. Dada a importâncias das pré-condições para se fazer uma revisão de demonstrações financeiras, o profissional é obrigado, nos termos desta ISRE, a obter o acordo do órgão de gestão sobre a compreensão das suas responsabilidades antes de aceitar o trabalho. O profissional pode obter o acordo do órgão de gestão tanto de forma oral como escrita. Porém, este acordo deve ser posteriormente registado nos termos escritos do trabalho.
- A50. Se o órgão de gestão, e os encarregados da governação onde apropriado, não aceitarem as suas responsabilidades em relação às demonstrações financeiras, não é apropriado aceitar o trabalho a não ser que a lei ou regulamento exija que o faça. Em circunstâncias em que o profissional é obrigado a aceitar o trabalho de revisão, o profissional pode precisar de explicar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, quando diferente, a importância destas matérias e as implicações para o trabalho.

Considerações Adicionais Quando a Redação do Relatório do Profissional é Prescrita por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafos 34–35)

- A51. Esta ISRE exige que o profissional não indique que cumpriu esta ISRE a não ser que tenha cumprido todos os seus requisitos e que sejam relevantes para o trabalho de revisão. A lei ou regulamento pode prescrever matérias em relação ao trabalho que seriam geralmente causa de renúncia do profissional, sendo esta possível, por exemplo se:

- O profissional considerar que o referencial de relato financeiro prescrito por lei ou regulamento não é aceitável; ou
- A estrutura ou redação prescrita para o relatório do profissional estiver numa forma ou em termos que são significativamente diferentes da estrutura ou redação exigidas por esta ISRE.

Nos termos desta ISRE, uma revisão efetuada nestas situações não cumpre esta ISRE e o profissional não pode indicar que a cumpriu no seu relatório. Apesar disso, o profissional é encorajado a aplicar esta ISRE, incluído os requisitos de relato, na medida do possível. Quando apropriado para evitar mal-entendidos, o profissional pode considerar incluir uma declaração no relatório de que a revisão não foi efetuada de acordo com esta ISRE.

Acordar os Termos do Trabalho

Carta de compromisso ou outra forma de acordo escrito (Ref: Parágrafo 37)

- A52. É do interesse tanto do órgão de gestão e encarregados da governação e do profissional, que este envie uma carta de compromisso antes de efetuar o trabalho de revisão para ajudar a evitar mal-entendidos com respeito ao trabalho.

Forma e Conteúdo da Carta de Compromisso

- A53. A forma e conteúdo da carta de compromisso podem variar para cada trabalho. Para além de incluir as matérias exigidas por esta ISRE, uma carta de compromisso pode fazer referência a, por exemplo:

- Acordos relativos ao envolvimento de outros profissionais e peritos no trabalho de revisão.
- Acordos a fazer com o profissional precedente, se algum, no caso de um trabalho inicial.
- O facto de que um trabalho de revisão não satisfará quaisquer requisitos estatutários ou de terceiros para uma auditoria.
- A expectativa de que o órgão de gestão proporcionará declarações escritas ao profissional.
- O acordo do órgão de gestão para informar o profissional dos factos que possam afetar as demonstrações financeiras e que o órgão de gestão tenha conhecimento durante o período desta a data do relatório do profissional até à data em que as demonstrações financeiras são emitidas.
- Um pedido para o órgão de gestão acusar a receção da carta de compromisso e acordar os termos do trabalho neles incluídos.

Revisão de Componentes de Grupos de Entidades

A54. O auditor das demonstrações financeiras de um grupo de entidades pode solicitar que um profissional efetue uma revisão da informação financeira de uma entidade componente do grupo. Dependendo das instruções do auditor do grupo, uma revisão da informação financeira de um componente pode ser efetuada de acordo com esta ISRE. O auditor do grupo pode também especificar procedimentos adicionais para suplementar o trabalho feito na revisão efetuada de acordo com esta ISRE. Quando o profissional que faz a revisão é o auditor das demonstrações financeiras do componente, a revisão não é efetuada de acordo com esta ISRE.

Responsabilidades do Órgão de Gestão Prescrito por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 37(e))

A55. Se, nas circunstâncias do trabalho, o profissional concluir que não é necessário registar alguns termos do trabalho numa carta de compromisso, exige-se, ainda assim, que procure o acordo escrito do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, sobre o reconhecimento e compreensão das suas responsabilidades estabelecidas nesta ISRE. Este acordo escrito pode usar a redação da lei ou regulamento se tal lei ou regulamento estabelecer responsabilidades para o órgão de gestão que sejam equivalentes, de facto, aos descritos nesta ISRE.

Exemplo de Carta de Compromisso (Ref: Parágrafo 37)

A56. O Apêndice 1 a esta ISRE apresenta um exemplo de carta de compromisso para um trabalho de revisão.

Trabalhos Recorrentes (Ref: Parágrafo 38)

A57. O profissional pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso ou outro acordo escrito em cada período. Porém, os fatores seguintes podem indicar que é apropriado rever os termos do trabalho de revisão ou relembrar ao órgão de gestão e encarregados da governação, como apropriado, os termos do trabalho existentes:

- Qualquer indicação de que o órgão de gestão compreende o objetivo e âmbito do trabalho.
- Quaisquer termos revistos ou especiais do trabalho.
- Uma alteração recente dos elementos sénior do órgão de gestão da entidade.
- Uma alteração significativa na propriedade da entidade.

- Uma alteração significativa na natureza ou dimensão dos negócios da entidade.
- Uma alteração em requisitos legais ou regulamentares que afetam a entidade.
- Uma alteração no referencial de relato financeiro aplicável.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Revisão

Pedido para Alterar os Termos do Trabalho de Revisão (Ref: Parágrafo 39)

- A58. Um pedido da entidade para o profissional alterar os termos do trabalho de revisão pode resultar de fatores como por exemplo:
- Uma alteração de circunstâncias afetando a necessidade do trabalho.
 - Mau entendimento quanto à natureza do trabalho de revisão tal como originalmente pedido.
 - Uma restrição ao âmbito do trabalho de revisão, seja imposto pelo órgão de gestão, seja causada por outras circunstâncias.
- A59. Uma alteração de circunstâncias que afetem os requisitos da entidade ou um mal-entendido relativo à natureza do trabalho originalmente pedido, podem ser considerados uma base razoável para solicitar uma alteração aos termos do trabalho de revisão.
- A60. Pelo contrário, uma alteração pode não ser considerada razoável se parecer que a alteração é relativa a informação que está incorreta ou incompleta ou é insatisfatória. Um exemplo pode ser quando o profissional não é capaz de obter prova suficiente e apropriada para um item material das demonstrações financeiras e o órgão de gestão pede para que o trabalho seja alterado para um serviço relacionado para evitar a expressão de uma conclusão modificada pelo profissional.

Pedido para Alterar a Natureza do Trabalho (Ref: Parágrafo 40)

- A61. Antes de acordar uma alteração de um trabalho de revisão para outro tipo de trabalho ou serviço relacionado, um profissional que este contratado para efetuar uma revisão de acordo com esta ISRE pode precisar de avaliar, para além das matérias referidas nesta ISRE, as implicações legais ou contratuais da alteração.
- A62. Se o profissional concluir que existe justificação razoável para alterar o trabalho de revisão para outro tipo de trabalho ou serviço relacionado, o trabalho efetuado no trabalho de revisão até à data da alteração pode ser

relevante para o novo trabalho. Porém, o trabalho exigido a efetuar e o relatório a emitir serão os apropriados para o novo trabalho. Para evitar confundir os utilizadores, o relatório sobre o outro trabalho ou serviço relacionado não deverá incluir referência:

- (a) Ao trabalho de revisão original; ou
- (b) A quaisquer procedimentos que possam ter sido efetuados no trabalho de revisão original, exceto quando o trabalho de revisão for alterado para um trabalho para efetuar procedimentos acordados, caso em que a referência para os procedimentos efetuados é uma parte normal do relatório.

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

(Ref: Parágrafo 42)

- A63. Num trabalho de revisão, as comunicações do profissional com o órgão de gestão e os encarregados da governação têm a forma de:
 - (a) Indagações que o profissional faz durante a execução dos procedimentos de revisão; e
 - (b) Outras comunicações, no contexto de haver comunicação eficaz nos dois sentidos para compreender as matérias que surjam e para desenvolver um relacionamento construtivo para o trabalho.
- A64. O momento apropriado das comunicações varia com as circunstâncias do trabalho. Os fatores relevantes incluem a importância e natureza da matéria e qualquer ação que se espera seja tomada pelo órgão de gestão ou os encarregados da governação. Por exemplo, pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa encontrada durante o trabalho logo que praticável se o órgão de gestão ou os encarregados da governação puderem ajudar o profissional a ultrapassar a dificuldade.
- A65. A lei ou regulamentos podem restringir a comunicação do profissional com os encarregados da governação sobre determinadas matérias. Por exemplo, a lei ou regulamentos podem especificamente proibir uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito. Em algumas circunstâncias, potenciais conflitos entre a obrigação de confidencialidade e a obrigação de comunicação por parte do profissional podem ser complexos. Nestes casos, o profissional pode procurar obter aconselhamento jurídico.

Comunicar Matérias Relativas ao Trabalho de Revisão

A66. As matérias a comunicar ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação, conforme apropriado, nos termos desta ISRE podem incluir:

- As responsabilidades do profissional quanto ao trabalho de revisão, tal como previsto na carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito.
- Resultados significativos do trabalho, por exemplo:
 - As opiniões do profissional acerca de aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras.
 - Resultados significativos da execução dos procedimentos, incluindo situações em que o profissional considerou a execução de procedimentos adicionais necessários nos termos desta ISRE. O profissional pode precisar de confirmar que os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para determinadas transações ou acontecimentos.
 - Matérias que tenham surgido e que levem à modificação da conclusão do profissional.
 - Dificuldades significativas, se alguma, encontradas durante a revisão, por exemplo, indisponibilidade de informação esperada, incapacidade não esperada em obter prova que o profissional considera necessária para o trabalho, ou restrições impostas ao profissional pelo órgão de gestão. Em algumas circunstâncias, estas dificuldades podem constituir uma limitação de âmbito que, se não for tratada pelo órgão de gestão ou os encarregados da governação podem levar à modificação da conclusão do profissional ou à renúncia deste do trabalho em determinadas circunstâncias.

A67. Em algumas entidades, diferentes pessoas são responsáveis pela gestão e governo societário das mesmas. Nestas circunstâncias, o órgão de gestão pode ter a responsabilidade de comunicar matérias de interesse do governo societário aos encarregados da governação, A comunicação do órgão de gestão aos encarregados da governação de matérias que seja exigido o profissional fazê-lo, não liberta o profissional da responsabilidade de também ele as comunicar aos encarregados da governação. Porém, a comunicação destas matérias pelo órgão de gestão pode afetar a forma e momento da comunicação do profissional aos encarregados da governação.

Comunicação com Terceiros

- A68. Em algumas jurisdições, o profissional é obrigado por lei ou regulamento a, por exemplo:
- Notificar um organismo regulador sobre determinadas matérias comunicadas aos encarregados da governação. Por exemplo, em algumas jurisdições o profissional tem o dever de relatar distorções a autoridades quando o órgão de gestão e os encarregados da governação não tomam medidas corretivas.
 - Submeter cópias de alguns relatórios preparados para os encarregados da governação a organismos reguladores ou financiadores relevantes, ou, em alguns casos, a tornar tais relatórios públicos.
- A69. Exceto se for exigido por lei ou regulamento que o profissional faculte a um terceiro cópia das comunicações escritas com os encarregados da governação, o profissional pode precisar de consentimento prévio do órgão de gestão ou dos encarregados da governação antes de o fazer.

Execução do Trabalho

A Materialidade numa Revisão de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 43)

- A70. As considerações pelo profissional acerca da materialidade são feitas no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Alguns referenciais de relato financeiro abordam o conceito de materialidade no contexto da preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Embora os referenciais de relato financeiro possam abordar a materialidade em diferentes termos, eles geralmente explicam que:
- As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, possa ser esperado que influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras;
 - Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza da distorção ou por uma combinação das duas; e
 - Os julgamentos acerca de matérias que sejam materiais para os utilizadores das demonstrações financeiras são baseados tendo em conta as necessidades comuns de informação financeira dos utilizadores como um grupo. O possível efeito das distorções sobre utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar, não é considerado.

- A71. Se estiver presente no referencial de relato financeiro aplicável, a abordagem do conceito de materialidade proporciona um quadro de referência para o profissional determinar a materialidade do trabalho de revisão. Caso contrário, as considerações acima proporcionam ao profissional um quadro de referência.
- A72. A determinação da materialidade é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela percepção do profissional das necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:
- Têm conhecimento razoável de negócios e atividades económicas, de contabilidade e uma vontade de estudar a informação incluída nas demonstrações financeiras com razoável diligência;
 - Compreendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e revistas face a níveis de materialidade;
 - Reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de quantias baseadas no uso de estimativas, julgamento e a consideração de acontecimentos futuros; e
 - Tomam decisões económicas razoáveis com base na informação nas demonstrações financeiras.

Adicionalmente, a menos que o trabalho de revisão seja efetuado em relação a demonstrações financeiras preparadas para satisfazer as necessidades particulares de utilizadores específicos, o possível efeito de distorções relativamente a utilizadores específicos, cujas necessidades de informação podem variar grandemente, não é geralmente considerado.

- A73. O julgamento do profissional acerca do que é material em relação às demonstrações financeiras como um todo é o mesmo independentemente do nível de segurança obtida como base para ele expressar a conclusão sobre as demonstrações financeiras.

Revisão da Materialidade (Ref: Parágrafo 44)

- A74. A materialidade determinada pelo profissional para as demonstrações financeiras como um todo pode precisar de ser revista durante o trabalho em resultado do seguinte:
- Uma alteração nas circunstâncias que ocorreram durante a revisão (por exemplo, uma decisão de alienar uma parte importante dos negócios da entidade).

- Nova informação, ou uma alteração no conhecimento da entidade e do seu ambiente em resultado da execução de procedimentos de revisão de acordo com esta ISRE (por exemplo, se durante o trabalho parecer que os resultados financeiros reais são provavelmente muito diferentes dos resultados financeiros antecipados e que foram inicialmente utilizados para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo).

A Compreensão pelo Profissional (Ref: Parágrafos 45–46)

- A75. O profissional aplica o julgamento profissional para determinar o nível de compreensão da entidade e do seu ambiente exigidos para efetuar a revisão das demonstrações financeiras da entidade de acordo com esta ISRE. A consideração principal do profissional é sobre se o conhecimento obtido é suficiente para satisfazer os seus objetivos para o trabalho. A amplitude e profundidade do conhecimento geral que o profissional obtém é menor do que o do órgão de gestão.
- A76. A obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente é um processo dinâmico contínuo de recolha, atualização e análise de informação durante o trabalho de revisão. Esse conhecimento é obtido e aplicado numa base iterativa através da execução do trabalho e é atualizado à medida que ocorrem alterações em condições e circunstâncias. Os procedimentos iniciais para a aceitação e continuação do trabalho na altura em que este começa são baseados no conhecimento preliminar da entidade e das circunstâncias do trabalho. Num relacionamento contínuo com um cliente, esse conhecimento inclui o conhecimento obtido em trabalhos anteriores relativamente às demonstrações financeiras e outra informação da entidade.
- A77. Este conhecimento estabelece um quadro de referência com base no qual o profissional planeia e efetua o trabalho de revisão e exerce o julgamento profissional ao longo do mesmo. Especificamente, o conhecimento precisa de ser suficiente para o profissional ser capaz de identificar áreas nas demonstrações financeiras em que provavelmente podem existir distorções materiais, para sustentar a sua abordagem sobre a conceção e execução de procedimentos que abordem essas áreas.
- A78. Ao conhecer a entidade e o seu ambiente, e o seu referencial de relato financeiro aplicável, o profissional pode também considerar:
- Se a entidade é um componente de um grupo de entidades ou uma associada de outra entidade.
 - A complexidade do referencial de relato financeiro.

- As obrigações ou requisitos de relato financeiro da entidade, e se tais obrigações ou requisitos existem nos termos de lei ou regulamento aplicável ou no contexto de acordos de relato financeiro voluntário estabelecidos nos termos de acordos formais de governo societário e de prestação de contas, por exemplo, nos termos de acordos contratuais com terceiros.
- As disposições relevantes de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais nas demonstrações financeiras, tais como leis e regulamentos fiscais ou sobre pensões.
- O nível de desenvolvimento da estrutura de gestão e de governo societário relativamente à gestão e supervisão dos registos contabilísticos e sistemas de relato financeiro que sustentam a preparação das demonstrações financeiras. As pequenas entidades têm geralmente poucos empregados, situação que pode influenciar a forma como o órgão de gestão faz a supervisão. Por exemplo, a segregação de funções pode não ser praticável. Porém, numa pequena entidade gerida pelo proprietário, ele pode estar em posição de exercer uma supervisão mais eficaz do que numa grande entidade. Esta supervisão pode compensar as oportunidades mais limitadas para a segregação de funções.
- O “tone at the top” e o ambiente de controlo da entidade através dos quais a entidade aborda os riscos relativos ao relato financeiro e ao cumprimento das obrigações de relato financeiro.
- O nível de desenvolvimento e complexidade dos sistemas de contabilidade e relato e controlos relacionados através dos quais são mantidos os registos contabilísticos da entidade e a informação relacionada.
- Os procedimentos da entidade para o registo, classificação e sumarização das transações e para a acumulação de informação para inclusão nas demonstrações financeiras e divulgações relacionadas.
- Os tipos de matérias que exigem ajustamentos contabilísticos nas demonstrações financeiras de períodos anteriores.

Conceção e Execução de Procedimentos (Ref: Parágrafos 47 e 55)

A79. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados que o profissional considera necessários para obter prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão sobre as demonstrações financeiras com um todo são influenciadas:

- (a) Pelos requisitos desta ISRE; e

- (b) Pelos requisitos estabelecidos nos termos de leis ou regulamentos aplicáveis, incluindo requisitos de relato adicionais contidas nessas leis ou regulamentos.
- A80. Quando o profissional é contratado para rever as demonstrações financeiras de um grupo de entidades, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados para a revisão são concebidos para se atingirem os objetivos do profissional para o trabalho de revisão estabelecidos nesta ISRE, mas no contexto das demonstrações financeiras do grupo.
- A81. Os requisitos desta ISRE relativos à conceção e execução de indagações e procedimentos analíticos, e de procedimentos que abordam circunstâncias específicas, estão concebidos para permitir que o profissional atinja os objetivos especificados nesta ISRE. As circunstâncias de trabalhos de revisão veriam grandemente e, por isso, podem existir circunstâncias em que o profissional considere eficaz ou eficiente conceber e efetuar outros procedimentos. Por exemplo, se durante a obtenção do conhecimento da entidade o profissional souber da existência de um contrato significativo, pode decidir lê-lo.
- A82. O facto de o profissional considerar necessário efetuar outros procedimentos não altera o objetivo de obter garantia limitada de fiabilidade com respeito às demonstrações financeiras como um todo.

Transações Significativas ou Não Usuais

- A83. O profissional pode considerar rever os registos contabilísticos com vista a identificar transações significativas ou não usuais que possam exigir atenção particular durante a revisão.

Indagações (Ref: Parágrafos 46–48)

- A84. Numa revisão, as indagações procuram informação do órgão de gestão e outras pessoas dentro da entidade conforme considerado apropriado pelo profissional nas circunstâncias do trabalho. O profissional pode também alargar o âmbito das indagações para obter dados não financeiros, se apropriado. A avaliação das respostas dadas pelo órgão de gestão é parte integrante do processo de indagação.
- A85. Dependendo das circunstâncias do trabalho, as indagações podem também incluir o seguinte:
- Ações tomadas em reuniões de proprietários, encarregados da governação e comissões associadas, e decisões em outras reuniões, se alguma, que afetem a informação e divulgações contidas nas demonstrações financeiras.

- Comunicações recebidas pela entidade, ou que espera receber ou obter, de organismos reguladores.
 - Matérias que surjam aquando da aplicação de outros procedimentos. Quando se fazem indagações adicionais acerca de inconsistências identificadas, o profissional considera a razoabilidade e consistência das respostas do órgão de gestão à luz dos resultados obtidos de outros procedimentos e do conhecimento e compreensão da entidade e do setor em que atua.
- A86. A prova obtida através de indagações é muitas vezes a principal fonte de prova sobre as intenções do órgão de gestão. Porém, a informação disponível para suportar tais intenções pode ser limitada. Nesse caso, o conhecimento passado de como o órgão de gestão estabeleceu as suas intenções, as razões que o levou a escolher um determinado plano de ação e a sua capacidade de perseguir um determinado caminho, podem proporcionar informação relevante para corroborar a prova obtida através de indagação. A aplicação de ceticismo profissional na avaliação das respostas dadas pelo órgão de gestão é importante para permitir ao profissional avaliar se existe alguma matéria que o leva a acreditar que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas.
- A87. Fazer indagações também ajuda o profissional a obter ou atualizar o conhecimento que tem da entidade e do seu ambiente que permita a identificação de áreas onde possam existir distorções materiais nas demonstrações financeiras.
- A88. O profissional pode ter responsabilidades adicionais nos termos da lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes, relativas ao incumprimento pela entidade de leis e regulamentos, incluindo fraude, as quais podem diferir ou ir além desta ISRE, tais como:
- (a) Verificação do incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, incluindo requisitos específicos de comunicação com o órgão de gestão e os encarregados da governação e considerar se é necessária ação adicional;
 - (b) Comunicação do incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, a um auditor, por exemplo o sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo,¹¹ e

¹¹ Ver, por exemplo, as Secções R360.31– 360.35 A1 do Código do IESBA.

- (c) Requisitos de documentação sobre o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos.

O cumprimento de quaisquer responsabilidades adicionais pode proporcionar informação adicional que seja relevante para o trabalho do profissional de acordo com esta ISRE (por exemplo, sobre a integridade do órgão de gestão ou, quando apropriado, dos encarregados da governação).

Indagações Acerca da Capacidade da Entidade em Continuar as suas Atividades (Ref: Parágrafo 48(f))

- A89. Muitas vezes em pequenas entidades o órgão de gestão pode não ter preparada uma avaliação da capacidade da entidade em continuar as suas atividades, mas pode, em vez disso, confiar no conhecimento do negócio a das perspetivas futuras que antecipa. Nestas circunstâncias, pode ser apropriado discutir com o órgão de gestão as perspetivas de médio e longo prazo e o financiamento da entidade, incluindo a consideração sobre se as opiniões do órgão de gestão não são inconsistentes com o conhecimento que o profissional tem da entidade.

Procedimentos Analíticos (Ref: Parágrafos 46–47 e 49)

- A90. Numa revisão de demonstrações financeiras, a execução de procedimentos analíticos ajuda o profissional a:
- Obter ou atualizar o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo ter capacidade de identificar áreas nas demonstrações financeiras onde é provável que existam distorções materiais.
 - Identificar inconsistências ou variações nas demonstrações financeiras comparadas com tendências, quantias ou padrões esperados, tais como, o nível de congruência das demonstrações financeiras com dados chave, incluindo indicadores de desempenho chave.
 - Proporcionar prova corroborativa em relação a outras indagações ou procedimentos analíticos já efetuados.
 - Usá-los como procedimento adicional quando ele toma conhecimento de matérias que o levem a acreditar que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas. Um exemplo de tal procedimento adicional é uma análise comparativa mensal dos proveitos e dos custos por centro de custo, filiais ou outros componentes da entidade, para proporcionar prova acerca da inclusão de informação financeiras nas rubricas ou divulgações das demonstrações financeiras.

A91. Podem ser usados vários métodos para executar procedimentos analíticos. Estes métodos podem ir da execução de simples comparações à execução de análises complexas usando técnicas estatísticas. O profissional pode, por exemplo, aplicar procedimentos analíticos para avaliar as relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros, e avaliar os resultados para verificar consistência com as quantias esperadas com vista a identificar relações e itens individuais que sejam não usuais ou que variem de tendências ou quantias esperadas. O profissional compara quantias registadas, ou rácios desenvolvidos dessas quantias, com as expectativas desenvolvidas pelo profissional com base em informação obtida de fontes relevantes. Exemplos de fontes de informação que o profissional usa muitas vezes para desenvolver expectativas, dependendo das circunstâncias do trabalho, incluem:

- Informação financeira para comparar com períodos anteriores, tendo em consideração alterações conhecidas;
- Informação acerca de resultados financeiros e operacionais esperados, tais como, orçamentos ou previsões incluindo extrapolações de dados intercalares ou anuais.
- Relações entre elementos da informação financeira dentro do período.
- Informação relativa ao setor de atividade em que a entidade opera, tal como, a margem bruta, ou comparação do rácio vendas/contas a receber da entidade face às médias do setor ou de outras entidades com dimensão comparável dentro do mesmo setor.
- Relações de informação financeira com informação não financeira relevante, por exemplo, despesas com o pessoal contra o número de empregados.

A92. As considerações do profissional sobre se os dados a usar nos procedimentos analíticos são satisfatórios para os objetivos, são baseados no seu conhecimento da entidade e do seu ambiente, e são influenciados pela natureza e fonte dos dados e pelas circunstâncias em que esses dados são obtidos. As considerações seguintes podem ser relevantes:

- A fonte da informação disponível. Por exemplo, a informação é geralmente mais fiável quando obtida a partir de fontes independentes externas à entidade;
- A comparabilidade da informação disponível. Por exemplo, os dados gerais de um setor poderão ter de ser ajustados para serem comparáveis com os dados de uma entidade que produz e vende produtos especializados;

- A natureza e relevância da informação disponível. Por exemplo, se os orçamentos foram estabelecidos como resultados a esperar e não objetivos a atingir; e
- O conhecimento e perícia envolvida na preparação da informação, bem como os controlos relacionados concebidos para assegurar a sua plenitude, rigor e validade. Esses controlos podem incluir, por exemplo, controlos sobre a preparação, revisão e manutenção de informação orçamental.

Procedimentos para Abordar Circunstâncias Específicas

Fraude e Incumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 52(a) e (d))

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

- A93. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamentos podem restringir a comunicação do profissional com os encarregados da governação sobre determinadas matérias. A lei ou regulamentos podem especificamente proibir uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito, incluindo alertar a entidade quando, por exemplo, o profissional é obrigado a relatar o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis ou regulamentos a uma autoridade apropriada no âmbito da legislação sobre o combate ao branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, os assuntos considerados pelo profissional podem ser complexos e ele pode procurar obter aconselhamento jurídico.

Relato de Incumprimento Identificado ou Suspeito de Leis e Regulamentos a uma Autoridade Apropriada fora da Entidade

- A94. O relato de incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser exigido, ou apropriado nas circunstâncias, porque:
- (a) A lei, os regulamentos ou os requisitos éticos relevantes exigem que o profissional o faça;
 - (b) O profissional determinou que o relato é uma medida apropriada para responder a incumprimento identificado ou suspeito de acordo com os requisitos éticos relevantes (ver parágrafo A95); ou
 - (c) A lei, os regulamentos ou os requisitos éticos relevantes dão ao profissional o direito de o fazer (ver parágrafo A96).
- A95. E alguns casos, os requisitos éticos relevantes podem exigir que o profissional relate ou determine se o relato de incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade é uma medida apropriada nas circunstâncias. Por exemplo, o Código do IESBA exige que

o profissional tome medidas para responder ao incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos e determine se são necessárias medidas adicionais, as quais podem incluir o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade.¹² O Código do IESBA explica que tal relato não seria considerado uma violação do dever de confidencialidade de acordo com o mesmo.¹³

- A96. Mesmo se a lei, regulamentos ou os requisitos éticos relevantes não incluírem requisitos que abordem o relato de incumprimento identificado ou suspeito, eles podem proporcionar ao profissional o direito de relatar uma fraude identificada ou suspeita ou o incumprimento de leis ou regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade.
- A97. Noutras circunstâncias, o relato de um incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser proibido pelo dever de confidencialidade do profissional de acordo com a lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes.
- A98. A determinação exigida pelo parágrafo 52 (d) pode envolver considerações complexas e julgamento profissional. Consequentemente, o profissional pode considerar fazer consultas internamente (por exemplo, dentro da firma ou firma de rede) ou numa base confidencial com um regulador ou organização profissional (a menos que tal seja proibido por lei ou regulamento ou seja uma violação do dever de confidencialidade). O profissional pode também considerar obter aconselhamento jurídico para compreender as suas opções e as implicações profissionais ou legais de um determinado modo de atuação.

Acontecimentos ou Condições que Possam Colocar Dúvida Sobre o uso do Pressuposto da Continuidade nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 54)

- A99. A lista de fatores a seguir dá exemplos de acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, podem colocar dúvida significativa sobre o pressuposto da continuidade. A lista não é exaustiva e a existência de um ou mais dos itens nem sempre significa que existe incerteza sobre se a entidade vai continuar as suas atividades.

Financeiros

- Posição líquida passiva ou posição líquida corrente passiva.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo que se aproximam da maturidade sem perspectivas realistas de renovação ou reembolso, ou dependência

¹² Ver, por exemplo, as Secções R260.16 a 260.18 A2 do Código do IESBA.

¹³ Ver, por exemplo, as Secções 114.1 A1 e R260.21 do Código do IESBA.

excessiva de empréstimos obtidos a curto prazo para financiar ativos a longo prazo.

- Indicações de retirada de apoio financeiro por credores.
- Fluxos de caixa operacionais negativos, indicados por demonstrações financeiras históricas ou prospectivas.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais substanciais ou deterioração significativa no valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa.
- Atraso ou descontinuidade nos dividendos.
- Incapacidade de pagar aos credores nas datas de vencimento.
- Incapacidade de cumprimento das condições de acordos de empréstimos.
- Alteração nas transações com os fornecedores, de pagamento a crédito para pagamento a pronto.
- Incapacidade de obter financiamento essencial para o desenvolvimento de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

Operacionais

- Intenção da gerência de liquidar a entidade ou de cessar operações.
- Perda dos principais elementos da gestão sem substituição.
- Perda de um grande mercado, do(s) principal(ais) cliente(s), de uma concessão, de uma licença ou do(s) principal(ais) fornecedor(es).
- Dificuldades laborais.
- Rutura de abastecimentos importantes.
- Aparecimento de um concorrente com grande sucesso.

Outros

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias.
- Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que a entidade não é capaz de satisfazer.
- Alterações na legislação, regulamentação ou na política governamental que se espera virão a afetar negativamente a entidade.
- Catástrofes não cobertas ou insuficientemente cobertas por seguros, quando ocorrem.

A importância destes acontecimentos ou condições pode muitas vezes ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito de uma entidade não ser capaz de efetuar os reembolsos normais das suas dívidas pode ser contrabalançado pelos planos do órgão de gestão de manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como a alienação de ativos, renegociação dos planos de reembolso das dívidas ou a obtenção de capital adicional. Similarmente, a perda de um fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de uma fonte de abastecimento alternativa adequada.

Reconciliação das Demonstrações Financeiras com os Registos Contabilísticos Subjacentes (Ref: Parágrafo 56)

A100. O profissional geralmente obtém prova de que as demonstrações financeiras estão de acordo, ou reconciliam, com os registos contabilísticos subjacentes fazendo a comparação das quantias e saldos das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos relevantes, tais como o razão geral, ou com um registo resumido ou esquematizado que reflita o acordo ou reconciliação referidos (tais como um balancete geral).

Execução de Procedimentos Adicionais (Ref: Parágrafo 57)

A101. São necessários procedimentos adicionais de acordo com esta ISRE quando o profissional tiver conhecimento de uma matéria que o leve a acreditar que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas.

A102. A resposta do profissional ao efetuar procedimentos adicionais com respeito a um item que ele acredita poder distorcer materialmente as demonstrações financeiras varia, dependendo das circunstâncias, e é uma matéria de julgamento profissional.

A103. O julgamento profissional acerca da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais necessários para obter prova, seja para concluir que não é provável que exista uma distorção material, seja para determinar que tal distorção material existe, é orientado pelo seguinte:

- Informação obtida da avaliação dos resultados dos procedimentos já efetuados pelo profissional;
- O conhecimento da entidade e do seu ambiente atualizado durante o trabalho; e
- A opinião do profissional sobre a capacidade de persuasão da prova necessária para tratar a matéria que faz com que ele acredite que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas.

A104. Os procedimentos adicionais focam-se na obtenção de prova suficiente e apropriada para permitir ao profissional formar uma conclusão sobre matérias que ele acredita poderem causar que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. Os procedimentos podem ser os seguintes:

- Indagações ou procedimentos analíticos adicionais, por exemplo, serem efetuados com mais detalhe ou sendo focados para os itens afetados (isto é, quantias e divulgações relativas às quantias ou transações afetadas ou transações tal como refletidas nas demonstrações financeiras); ou
- Outros procedimentos, por exemplo, testes substantivos de detalhe ou confirmações externas.

A105. O exemplo seguinte ilustra a avaliação pelo profissional da necessidade de efetuar procedimentos adicionais e a sua resposta quando ele acredita que são necessários procedimentos adicionais.

- Durante as indagações e execução dos procedimentos analíticos, a análise do profissional às contas a receber mostra uma quantia material de saldos vencidos para os quais não existe imparidade para cobranças duvidosas.
- Isto leva o profissional a acreditar que o saldo de contas a receber nas demonstrações financeiras pode estar materialmente distorcido. O profissional indaga então o órgão de gestão sobre se existem quantias de contas a receber incobráveis que necessitam ser mostradas como estando com imparidade.
- Dependendo da resposta do órgão de gestão, a avaliação da resposta pelo profissional pode:
 - (a) Permitir que o profissional conclua que o saldo de contas a receber provavelmente não está materialmente distorcido. Neste caso, não são exigidos mais procedimentos.
 - (b) Permitir que o profissional determine que a matéria faz com que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. Não são exigidos mais procedimentos e o profissional formará a conclusão de que as demonstrações financeiras como um todo estão materialmente distorcidas.
 - (c) Levar o profissional a continuar a acreditar que o saldo de contas a receber está provavelmente distorcido, embora não tenha prova suficiente e apropriada para determinar que, de facto, estejam distorcidas.

Neste caso, o profissional é obrigado a efetuar procedimentos adicionais, por exemplo, pedindo ao órgão de gestão uma análise das quantias recebidas para essas contas após a data do balanço para identificar quantias a receber incobráveis. A avaliação dos resultados dos procedimentos adicionais pode permitir ao profissional alcançar o referido em (a) ou (b) acima. Se não, exige-se que o profissional:

- (i) Continue a efetuar procedimentos adicionais até alcançar o referido em (a) ou (b) acima; ou
- (ii) Se não for capaz de concluir que a matéria provavelmente não causa que as demonstrações financeiras como um todo estejam materialmente distorcidas, ou de determinar que a matéria causa que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas, então existe uma limitação de âmbito e o profissional não está em condições de formar uma conclusão não modificada sobre as demonstrações financeiras.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafos 61–63)

A106. As declarações escritas são uma fonte importante de prova num trabalho de revisão. Se o órgão de gestão modificar ou não prestar as declarações escritas pedidas, isso pode alertar o profissional para a possibilidade de que possam existir um ou mais assuntos significativos. Adicionalmente, um pedido para prestar declarações escritas, em vez de verbais, pode em muitos casos levar o órgão de gestão a considerar tais matérias mais rigorosamente, aumentando deste modo a qualidade das declarações

A107. Além das declarações escritas exigidas por esta ISRE, o profissional pode considerar necessário solicitar outras declarações escritas acerca das demonstrações financeiras. Isso pode ser necessário, por exemplo, para completar a prova relativa a algumas rubricas ou divulgações nas demonstrações financeiras quando o profissional considerar tais declarações importantes para formar a sua conclusão sobre as demonstrações financeiras quer ela seja modificada ou não.

A108. Em alguns casos, o órgão de gestão pode incluir nas declarações escritas linguagem com reservas no sentido de que as declarações são feitas no melhor do seu conhecimento e convicção. O profissional pode aceitar essa redação se estiver convencido de que as declarações são feitas pelas pessoas com responsabilidades apropriadas e conhecimento das matérias incluídas nas declarações.

Avaliação da Prova Obtida dos Procedimentos Efetuados

(Ref: Parágrafos 66–68)

A109. Em algumas circunstâncias, o profissional pode não ter obtido a prova que esperava obter através da conceção de procedimentos principalmente de indagação e procedimentos analíticos, bem como procedimentos para abordar circunstâncias específicas. Nestas circunstâncias, o profissional considera que a prova obtida dos procedimentos efetuados não é suficiente e apropriada para ser capaz de formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras. O profissional pode:

- Aumentar o trabalho efetuado; ou
- Efetuar outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

Quando nenhuma destas opções for praticável nas circunstâncias, o profissional não estará em condições de obter prova suficiente e apropriado para formar uma conclusão e esta ISRE exige que ele determine o efeito no seu relatório, ou na sua capacidade de finalizar o trabalho, por exemplo, se um membro do órgão de gestão estiver indisponível durante o trabalho para responder às indagações do profissional sobre matérias significativas. Esta situação pode surgir mesmo que o profissional não tenha tomado conhecimento de matérias que façam com que ele acredite que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas, como referido no parágrafo 57.

Limitações de Âmbito

A110. A incapacidade de o profissional efetuar um procedimento específico não constitui uma limitação ao âmbito do trabalho de revisão se ele conseguir obter prova suficiente e apropriada através da execução de outros procedimentos.

A111. As limitações ao âmbito do trabalho impostas pelo órgão de gestão podem ter outras implicações, por exemplo, a consideração do profissional sobre áreas onde as demonstrações financeiras estão provavelmente distorcidas e sobre a continuação do trabalho.

Formação da Conclusão sobre as Demonstrações Financeiras

Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável (Ref: Parágrafo 69(a))

A112. A descrição do referencial de relato financeiro aplicável nas demonstrações financeiras é importante porque avisa os utilizadores sobre o referencial em que as demonstrações financeiras são baseadas. Se as demonstrações financeiras forem demonstrações financeiras de finalidade especial, podem ser preparadas nos termos de um referencial de relato financeiro de

finalidade especial que está disponível apenas para a entidade que contrata e o profissional. A descrição do referencial de relato financeiro de finalidade especial usado é importante pois as demonstrações financeiras de finalidade especial podem não ser apropriadas para qualquer outro uso que não seja o dos utilizadores identificados.

- A113. Uma descrição de um referencial de relato financeiro aplicável que contenha linguagem imprecisa, com reservas ou limitativa (por exemplo, “as demonstrações financeiras estão em substância em conformidade com as Norma Internacionais de Relato Financeiro”) não é uma descrição apropriada desse referencial dado que pode induzir em erro os utilizadores das demonstrações financeiras.

Divulgação dos Efeitos de Transações e Acontecimentos Materiais sobre a Informação Transmitida nas Demonstrações Financeiras
(Ref: Parágrafos 69(b)(vi) e 71)

- A114. Segundo esta ISRE, exige-se que o profissional avalie se as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para permitir que os utilizadores compreendam o efeito de transações e acontecimentos materiais na posição financeira, desempenho financeiros e fluxos de caixa da entidade.
- A115. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com os requisitos de um referencial de apresentação apropriada, o órgão de gestão pode precisar de incluir divulgações adicionais nas demonstrações financeiras para além das especificamente exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável ou, em circunstâncias extremamente raras, derrogar um requisito do referencial, para atingir a apresentação apropriada das demonstrações financeiras.

Considerações a Fazer Quando se usa um Referencial de Cumprimento

- A116. Será extremamente raro que o profissional considere que as demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento sejam enganadoras se, de acordo com esta ISRE, o profissional determinou na altura da aceitação do trabalho que o referencial é aceitável.

Aspetos Qualitativos das Práticas Contabilísticas da Entidade
(Ref: Parágrafo 70(b))

- A117. Ao considerar os aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, o profissional pode ter conhecimento de possíveis enviesamentos nos julgamentos do órgão de gestão. O profissional pode concluir que o efeito acumulado de uma falta de neutralidade, em conjunto com aparentes distorções não corrigidas, podem causar que as demonstrações financeiras

como um todo estejam materialmente distorcidas. Os indicadores de falta de neutralidade que podem afetar a avaliação do profissional nesta circunstância incluem os seguintes:

- A correção seletiva de distorções aparentes que chegaram ao conhecimento do órgão de gestão durante o trabalho de revisão (por exemplo, corrigindo distorções com o efeito de aumentar resultados relatados, mas não corrigindo distorções com o efeito de diminuir resultados relatados).
- Possível enviesamento do órgão de gestão quando faz estimativas contabilísticas.

A118. A existência de indicadores de possível enviesamento não significa necessariamente que existem distorções para a finalidade de tirar conclusões sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas individuais. Eles podem, porém, afetar as considerações do profissional sobre se as demonstrações financeiras como um todo podem estar materialmente distorcidas.

Forma da Conclusão (Ref: Parágrafo 74)

Descrição da Informação que as Demonstrações Financeiras Apresentam

A119. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a conclusão do profissional declara que nada chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir (a acreditar) que as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ... (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada de...) de acordo com [o referencial de relato financeiro apropriado]. No caso de muitos referenciais de finalidade geral, por exemplo, as demonstrações financeiras devem apresentar de forma apropriada (ou dar uma imagem verdadeira e apropriada de) a posição financeira da entidade no final do período e o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa para esse período.

“Apresentam de Forma Apropriada, em Todos os Aspetos Materiais” ou “Dão uma Imagem Verdadeira e Apropriada”

A120. A utilização da frase “apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou da frase “dão uma imagem verdadeira e apropriada” numa determinada jurisdição é determinada pela lei ou regulamento que disponham sobre o trabalho de revisão de demonstrações financeiras nessa jurisdição, ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição. Quando a lei ou regulamento exige o uso de redação diferente, isso não afeta os requisitos desta ISRE para o profissional avaliar a apresentação apropriada de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada.

Incapacidade de Formar uma Conclusão Devido a uma Limitação Imposta pelo Órgão de Gestão ao Âmbito da Revisão após Aceitação do Trabalho
(Ref: Parágrafos 15 e 82)

- A121. A renúncia ao trabalho depende do estado de finalização do trabalho na data em que o órgão de gestão impõe a limitação. Se o profissional já está na fase final do trabalho, pode decidir finalizá-lo até onde for possível, fazer uma escusa de conclusão e explicar a limitação de âmbito no parágrafo do relatório que descreve as bases para a escusa de conclusão.
- A122. Em algumas circunstâncias, a renúncia ao trabalho não é possível se o profissional for obrigado por lei ou regulamento a continuar o trabalho. Por exemplo, pode ser o caso de um profissional nomeado para rever as demonstrações financeiras de uma entidade do setor público. Pode também ser o caso em jurisdições onde o profissional é nomeado para rever as demonstrações financeiras que cubram um período específico, ou nomeado por um período específico, e é proibido de renunciar antes de finalizar o trabalho ou antes de terminar o período, respetivamente. O profissional pode também achar necessário incluir no parágrafo de “Outras matérias” do relatório uma explicação sobre porque não é possível renunciar ao trabalho.

Comunicação com os Reguladores ou os Proprietários da Entidade

- A123. Quando o profissional concluir que a renúncia do trabalho é necessária porque existe uma limitação de âmbito, pode existir um requisito legal, regulamentar ou profissional para o profissional comunicar as matérias associadas à renúncia aos reguladores ou aos proprietários da entidade.

O Relatório do Profissional (Ref: Parágrafos 86–92)

- A124. Um relatório por escrito inclui relatórios emitidos através de impressão em papel e relatórios que usem um meio eletrónico.

Elementos do Relatório do Profissional (Ref: Parágrafo 86)

- A125. Um título que refira que o relatório é o relatório de um profissional independente, por exemplo, “Relatório de Revisão do Profissional Independente”, indica que o profissional cumpriu os requisitos éticos relevantes relativos à independência e, por isso, distingue o relatório do profissional independente de relatórios emitidos por outros.
- A126. A lei ou regulamento pode especificar a quem se deve dirigir o relatório do profissional nessa jurisdição em particular. O relatório do profissional é geralmente dirigido àqueles para quem o relatório foi preparado, a maior

parte das vezes os acionistas ou os encarregados da governação da entidade cujas demonstrações financeiras estão a ser revistas.

A127. Quando o profissional tiver conhecimento de que as demonstrações financeiras sujeitas a revisão serão incluídas num documento que contenha outra informação, tal como um relatório financeiro, pode considerar, se a forma de apresentação o permitir, identificar os números das páginas onde são apresentadas as demonstrações financeiras revistas. Isto ajuda os utilizadores a identificarem as demonstrações financeiras a que se refere o relatório do profissional.

Responsabilidade do Órgão de Gestão pelas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 86(d))

A128. O requisito desta ISRE de que o profissional deve obter o acordo do órgão de gestão quanto à aceitação e compreensão das suas responsabilidades, tanto em relação à preparação das demonstrações financeiras, como em relação ao trabalho de revisão, é fundamental para ele efetuar o trabalho e relatar sobre o mesmo. A descrição das responsabilidades do órgão de gestão no relatório do profissional proporciona o contexto para os seus leitores acerca daquelas responsabilidades na medida em que elas respeitam ao trabalho de revisão.

A129. O relatório do profissional pode não referir-se especificamente ao “órgão de gestão”, mas, em vez disso, usar o termo que seja apropriado no contexto do quadro legal da jurisdição. Em algumas jurisdições, a referência apropriada é “os encarregados da governação da entidade”.

A130. Podem existir circunstâncias em que seja apropriado que o profissional acrescente à descrição das responsabilidades do órgão de gestão conforme descrito nesta ISRE um texto para refletir responsabilidades adicionais que sejam relevantes para a preparação das demonstrações financeiras no contexto da jurisdição particular ou da natureza da entidade

A131. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento que prescreva as responsabilidades do órgão de gestão podem referir-se especificamente à responsabilidade pela adequação dos livros e registos contabilísticos ou do sistema contabilístico. Como os livros, registos e sistemas são parte integrante do controlo interno, esta ISRE não usa essas descrições nem lhes faz referências específicas.

A Responsabilidade do Profissional (Ref: Parágrafo 86(f))

A132. O relatório do profissional declara que a sua responsabilidade é expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras baseadas no trabalho

desenvolvido, a fim de comparar as suas responsabilidades com as responsabilidades do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras.

Referência às Normas (Ref: Parágrafo 86(f))

A133. A referência às normas usadas pelo profissional na revisão transmite aos utilizadores do relatório de que a revisão foi efetuada de acordo com normas estabelecidas.

Comunicação da Natureza de uma Revisão de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 86(g))

A134. A descrição da natureza de um trabalho de revisão no relatório do profissional explica o âmbito e as limitações do trabalho efetuado para benefício dos leitores. Esta explicação clarifica, para evitar dúvidas, que uma revisão não é uma auditoria e, por isso, o profissional não expressa uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável e Forma como Pode Afetar a Conclusão do Profissional (Ref: Parágrafo 86(i)(ii))

A135. A identificação do referencial de relato financeiro aplicável na conclusão do profissional destina-se a informar os utilizadores do relatório do contexto em que é expressa essa conclusão, não se destinando a limitar a avaliação exigida pelo parágrafo 30(a). O referencial de relato financeiro aplicável é identificado em termos como:

“...de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”, ou

“...de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites na jurisdição X ...”

A136. Quando o referencial de relato financeiro aplicável abranja normas de relato financeiro e requisitos legais ou regulamentares, o referencial é identificado em termos como “... de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e os requisitos da Lei das Sociedades da jurisdição X”.

Parágrafo das Bases para a Modificação Quando a Conclusão é Modificada (Ref: Parágrafo 86(i)(ii))

A137. Uma conclusão adversa ou uma escusa de conclusão relativas a uma matéria específica descrita no parágrafo das bases para a modificação não justificam a omissão de uma descrição de outras matérias identificadas que teriam levado

a uma modificação no relatório. Nestes casos, a divulgação de essas outras matérias de que o profissional tome conhecimento pode ser relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras.

Assinatura do Profissional (Ref: Parágrafo 86(1))

A138. A assinatura do profissional pode ser o nome da firma do profissional, o nome do próprio profissional ou ambos, conforme apropriado em cada jurisdição em particular. Além da assinatura, em algumas jurisdições pode ser exigido ao profissional que declare no seu relatório a sua designação profissional ou o seu reconhecimento pela autoridade de licenciamento apropriada nessa jurisdição

Alerta para os Leitores de que as Demonstrações Financeiras estão Preparadas de Acordo com um Referencial de Finalidade Especial (Ref: Parágrafo 88)

A139. As demonstrações financeiras de finalidade especial podem ser usadas para finalidades que não para as quais foram previstas. Por exemplo, um regulador pode exigir que algumas entidades que coloquem tais demonstrações financeiras num registo público. Para evitar mal-entendidos, é importante que o profissional alerte os utilizadores do relatório de que as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial e, por isso, podem não ser apropriadas para outros fins.

Restrições no Uso e Distribuição

A140. Para além do alerta ao leitor do relatório do profissional exigido por esta ISRE quando as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial, o profissional pode considerar apropriado indicar que o seu relatório é dirigido apenas a utilizadores específicos. Dependendo da lei ou regulamentos da jurisdição, isso pode ser alcançado restringindo a distribuição ou uso de tal relatório. Nestas circunstâncias, o parágrafo que contém o alerta sobre o uso do referencial de finalidade especial pode ser complementado para incluir estas outras matérias, sendo o título alterado em conformidade.

Outras Responsabilidades de Relato (Ref: Parágrafo 91)

A141. Em algumas jurisdições, o profissional pode ter responsabilidades adicionais para relatar sobre outras matérias que são complementares à sua responsabilidade nos termos desta ISRE. Por exemplo, pode ser pedido ao profissional que relate sobre determinadas matérias que cheguem ao seu conhecimento durante o trabalho de revisão. Alternativamente, pode ser

pedido ao profissional para efetuar e relatar sobre procedimentos específicos adicionais, ou para expressar uma conclusão sobre matérias específicas, tais como a adequação dos livros e registos contabilísticos. As normas sobre trabalhos para rever demonstrações financeiras numa jurisdição em particular podem proporcionar orientação acerca das responsabilidades do profissional com respeito a responsabilidades adicionais específicas de relato nessa jurisdição.

- A142. Em alguns casos, a lei ou regulamentos relevantes podem exigir ou permitir que o profissional relate sobre essas outras responsabilidades no seu relatório sobre as demonstrações financeiras. Noutros casos, pode ser exigido ao profissional (ou pode ser permitido que o faça) relatar sobre as matérias de tais responsabilidades num relatório separado.
- A143. Estas outras responsabilidades de relato são descritas numa secção separada do relatório do profissional para as distinguir claramente da sua responsabilidade nos termos desta ISRE para relatar sobre as demonstrações financeiras. Quando relevante, esta secção pode conter subtítulos que descrevam o conteúdo do parágrafo das outras responsabilidades de relato. Em algumas jurisdições, as responsabilidades adicionais de relato podem ser descritas num relatório separado do relatório de revisão das demonstrações financeiras.

Data do Relatório do Profissional (Ref: Parágrafos 86(k) e 92)

- A144. A data do relatório do profissional informa o utilizador desse relatório que o profissional considerou o efeito de acontecimentos e transações de que tomou conhecimento e que ocorreram até essa data.
- A145. A conclusão do profissional é dada sobre as demonstrações financeiras e as demonstrações financeiras são da responsabilidade do órgão de gestão. O profissional não está em posição de concluir que foi obtida prova suficiente e apropriada até que todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas divulgações, tenham sido preparadas e que o órgão de gestão tenha aceite a responsabilidade pelas mesmas.
- A146. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento identifica os indivíduos ou os órgãos (por exemplo, os diretores) que são responsáveis por concluir que foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as demonstrações financeiras, e especifica o necessário processo de aprovação. Nestes casos, deve ser obtida prova dessa aprovação antes de datar o relatório sobre as demonstrações financeiras. Noutras jurisdições, porém, o processo de aprovação não está prescrito em lei ou regulamento. Nestes casos, são

considerados os procedimentos que a entidade segue na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras, tendo em vista as suas estruturas de gestão e governação, a fim de identificar os indivíduos ou o órgão com autoridade para concluir que foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas. Nalguns casos, a lei ou regulamento identifica o momento do processo de relato financeiro em que se espera que o trabalho de revisão esteja concluído.

- A147. Em algumas jurisdições, é exigida a aprovação final das demonstrações financeiras pelos acionistas antes de as mesmas serem tornadas públicas. Nestas jurisdições, não é necessária a aprovação final pelos acionistas para o profissional concluir sobre as demonstrações financeiras. A data da aprovação das demonstrações financeiras para efeitos desta ISRE é a data mais antiga em que os detentores da autoridade reconhecida determinam que foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as demonstrações financeiras, e declaram que assumiram a responsabilidade pelas mesmas.

Relatório do Profissional Prescrito por Lei ou Regulamento
(Ref: Parágrafos 34–35 e 86)

- A148. A consistência no relatório do profissional, quando a revisão foi efetuada de acordo com esta ISRE, promove a credibilidade no mercado global tornando mais prontamente identificáveis essas revisões de demonstrações financeiras efetuadas de acordo com normas reconhecidas globalmente. O relatório do profissional pode referir-se a esta ISRE quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulamentares e os requisitos desta ISRE se relacionarem apenas com o formato e a redação do relatório do profissional, e, no mínimo, o relatório cumpre os requisitos do parágrafo 86 desta ISRE. Assim, nestas circunstâncias considera-se que o profissional cumpriu os requisitos desta ISRE mesmo quando o formato e a redação usados no relatório forem estabelecidos por lei ou regulamento. Nos casos em que os requisitos específicos numa determinada jurisdição não conflitarem com esta ISRE, a adoção do formato e da redação usados nesta ISRE ajuda os utilizadores do relatório a mais prontamente reconhecerem que se trata de um relatório de revisão de demonstrações financeiras efetuado de acordo com esta ISRE. As circunstâncias em que a lei ou regulamento prescreverem o formato e a redação do relatório do profissional em termos que sejam substancialmente diferentes dos requisitos desta ISRE estão descritas nos requisitos desta ISRE relativamente à aceitação dos trabalhos de revisão e continuação de relacionamentos com clientes.

Relatório do Profissional para Revisões Efetuadas de Acordo com as Normas Relevantes de uma Jurisdição Específica e esta ISRE (Ref: Parágrafo 86(f))

A149. Quando, para além de cumprir os requisitos desta ISRE, o profissional também cumprir as normas nacionais relevantes, o relatório pode referir que a revisão foi efetuada tanto de acordo com esta ISRE, como de acordo com as normas nacionais para trabalhos de revisão de demonstrações financeiras. Porém, não é apropriada uma referência a esta ISRE e às normas nacionais de trabalhos de revisão se existir um conflito entre os requisitos desta ISRE e os das normas nacionais que conduzissem o profissional a formar uma conclusão diferente, ou a não incluir um parágrafo de Ênfase que, nas circunstâncias particulares, seria exigido por esta ISRE. Neste caso, o relatório do profissional deve referir apenas as normas relevantes (as nacionais ou esta ISRE) de acordo com as quais o relatório foi preparado

Exemplos de Relatórios de Revisão (Ref: Parágrafo 86)

A150. O Apêndice 2 desta ISRE contém exemplos de relatórios de revisão de demonstrações financeiras incorporando os requisitos de relato desta ISRE.

Documentação

Prontidão da Documentação do Trabalho (Ref: Parágrafo 93)

A151. A ISQC 1 exige que a firma estabeleça limites temporais que reflitam a necessidade de finalizar e arrumar os arquivos finais do trabalho em tempo útil.

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A56)

Exemplo de Carta de Compromisso para um Trabalho de Revisão de Demonstrações Financeiras Históricas

A seguir apresenta-se um exemplo de uma carta de compromisso para efetuar um trabalho de revisão de demonstrações financeiras de finalidade geral (preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro – IFRS), a qual ilustra os requisitos e orientação relevantes previstos nesta ISRE. Esta carta não é obrigatória, mas pretende apenas ser um guia que pode ser usado em conjugação com as considerações apresentadas nesta ISRE. Necessitará de ser ajustada em função dos requisitos e circunstâncias individuais e está preparada para o caso de uma revisão de demonstrações financeiras de um único período de relato devendo ser adaptada se for para aplicar a serviços recorrentes. Pode ser apropriado procurar assistência jurídica para confirmar que a carta proposta é adequada.

Ao representante apropriado do órgão de gestão ou dos encarregados da governação da Sociedade ABC:¹⁴

[Objetivo e âmbito da revisão]

Solicitaram-nos¹⁵ que efetuássemos a revisão das demonstrações financeiras de finalidade geral da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. É com prazer que através desta carta confirmamos a nossa aceitação e o nosso entendimento deste trabalho de revisão.

A nossa revisão será efetuada com o objetivo de expressar a nossa conclusão sobre as demonstrações financeiras. A nossa conclusão, se não modificada, terá a redação “Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estas demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, *(ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada)*, a posição financeira da sociedade em [data] e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa para o ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro – IFRS)”.

¹⁴ Os destinatários e as referências na carta serão os que sejam apropriados nas circunstâncias do trabalho, incluindo a jurisdição relevante. É importante referir as pessoas apropriadas – ver parágrafo 36 desta ISRE.

¹⁵ Ao longo desta carta, as referências a “órgão de gestão,” “encarregados da governação” e “profissional” deverão ser usadas ou ajustadas como apropriado nas circunstâncias.

[Responsabilidades do profissional]

Efetuiremos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras no seu todo não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A ISRE 2400 (Revista) também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. Efetuaremos procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e executaremos procedimentos analíticos, e avaliaremos a prova obtida. Também efetuaremos procedimentos adicionais se tomarmos conhecimento de matérias que nos levem a acreditar que as demonstrações financeiras como um todo possam estar materialmente distorcidas. Estes procedimentos são efetuados para permitir que expressemos a nossa conclusão sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista). Os procedimentos selecionados dependerão no que considerarmos necessário aplicando o nosso julgamento profissional, baseados no nosso conhecimento da Sociedade ABC e do seu ambiente e do conhecimento das IFRS e sua aplicação no contexto do setor de atividade.

Uma revisão não é uma auditoria de demonstrações financeiras, portanto:

- (a) Existe um risco muito maior do que seria o caso numa auditoria, de que possa ser descoberta uma distorção material que exista nas demonstrações financeiras, mesmo que a revisão tenha sido apropriadamente efetuada de acordo com a ISRE 2400 (Revista).
- (b) Ao expressar a nossa conclusão sobre as demonstrações financeiras, o nosso relatório expressará uma escusa de opinião de auditoria sobre as mesmas.

[Responsabilidades do órgão de gestão e identificação do referencial de relato financeiro aplicável (para as finalidades deste exemplo, assume-se que o profissional não considerou que a lei ou regulamento prescrevesse essas responsabilidades em termos apropriados; as descrições no parágrafo 30(b) desta ISRE são, assim, usadas.)]

A nossa revisão será efetuada na base de que [o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação]¹⁶ têm conhecimento e compreendem que são responsáveis:

- (a) Pela preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com as IFRS;¹⁷

¹⁶ Usar a terminologia apropriada nas circunstâncias.

¹⁷ Ou, se apropriado, “Pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira a apropriada de acordo com as IFRS “

- (d) Pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro; e
- (e) Por nos proporcionar:
 - (i) Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão tenha conhecimento que seja relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras, tais como, registos, documentos e outras matérias;
 - (ii) Informação adicional que possamos pedir ao órgão de gestão para as finalidades da revisão; e
 - (iii) Acesso sem restrições a pessoas dentro da Sociedade ABC das quais determinamos ser necessário obter prova.

Como parte da nossa revisão, solicitaremos declarações escritas [ao órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação] relativamente às asserções feitas com respeito à revisão.

Esperamos toda a cooperação do vosso pessoal durante o nosso trabalho.

[Outra informação relevante]

[Inserir outra informação, tal como, honorários, plano de faturação e outras condições específicas, como apropriado.]

[Relato]

[Inserir referência apropriada à forma e conteúdo esperados do relatório do profissional.]

A forma e conteúdo do nosso relatório podem ter que ser emendados à luz dos resultados que obtivermos da nossa revisão.

Agradecemos que assinem e devolvam a cópia anexa a esta carta para indicar a vossa tomada de conhecimento, e a vossa concordância, às condições deste trabalho de revisão das demonstrações financeiras, incluindo as respetivas responsabilidades.

XYZ & Co.

Tomámos conhecimento e concordamos em nome da Sociedade ABC

(assinatura)

.....

Nome e título

Data

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A150)

Exemplos de Relatórios de Revisão do Profissional

Relatórios sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral

Exemplo de relatório com conclusão não modificada

- Exemplo 1: Um relatório sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um leque alargado de utilizadores (por exemplo, a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades).

Exemplos de relatórios com conclusões modificadas

- Exemplo 2: Um relatório contendo uma conclusão com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de cumprimento concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um leque alargado de utilizadores. (Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de cumprimento)
- Exemplo 3: Um relatório contendo uma conclusão com reservas devido à incapacidade do profissional em obter prova suficiente e apropriada. (Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de apresentação apropriada – IFRS)
- Exemplo 4: Um relatório contendo uma conclusão adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras. (Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de apresentação apropriada – IFRS)
- Exemplo 5: Um relatório contendo uma escusa de conclusão devido à incapacidade do profissional em obter prova suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras, resultando na incapacidade de finalizar o trabalho. (Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de apresentação apropriada – IFRS)

Relatórios sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Especial

- Exemplo 6: Um relatório sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com as disposições de relato financeiro de um contrato (para efeitos deste exemplo, um referencial de cumprimento).
- Exemplo 7: Um relatório sobre uma demonstração financeira isolada preparada de acordo com a base contabilística de caixa (recebimentos e pagamentos) (para efeitos deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).

Exemplo 1

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de um conjunto completo de demonstrações financeiras.**
- **As demonstrações financeiras são preparadas para finalidade geral pelo órgão de gestão da entidade de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades.**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **Para além da revisão das demonstrações financeiras, o profissional tem outras responsabilidades de relato nos termos da lei local.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Relatório sobre as demonstrações financeiras¹⁸

Efetuámos a revisão das demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidades do órgão de gestão¹⁹ pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades,²⁰ e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

¹⁸ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

¹⁹ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

²⁰ Quando a responsabilidade do órgão de gestão é preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, este texto pode ler-se: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades, e pelo...”

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras, como um todo, não estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Conclusão

Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estas demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada*), a posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Entidades.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório varia em função da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional.]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

Exemplo 2

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de um conjunto completo de demonstrações financeiras exigido por lei ou regulamento.**
- **As demonstrações financeiras são preparadas para finalidade geral pelo órgão de gestão da entidade de acordo com o Referencial de Relato Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X (isto é, um referencial de relato financeiro, abrangendo lei e regulamentos, concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um leque alargado de utilizadores, mas que não é um referencial de apresentação apropriada).**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **Com base na revisão, os inventários estão distorcidos. A distorção é material mas não profunda para as demonstrações financeiras.**
- **Para além da revisão das demonstrações financeiras, o profissional tem outras responsabilidades de relato nos termos da lei local.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Relatório sobre as demonstrações financeiras²¹

Efetuámos a revisão das demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidades do órgão de gestão²² pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação destas demonstrações financeiras de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

²¹ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

²² Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras, como um todo, não estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Bases para a conclusão com reservas

Os inventários da sociedade estão registados na demonstração da posição financeira por xxx. O órgão de gestão não valorizou os inventários pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido mas apenas pelo custo o que constitui uma derrogação dos requisitos do Referencial de Relato Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X. Os registos da sociedade indicam que se a sociedade tivesse valorizado os inventários pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido, seria necessário reduzir os inventários numa quantia de xxx. Assim, o custo das vendas teria sido aumentado em xxx, e os impostos sobre os lucros, o resultado líquido e o capital próprio teriam sido reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente.

Conclusão com reservas

Com base na nossa revisão, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção “Bases para a conclusão com reservas”, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras da Sociedade ABC não estejam preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o Referencial de Relato Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório varia em função da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional.]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

Exemplo 3

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com [um referencial de relato financeiro concebido para atingir apresentação apropriada mas que não são as Normas Internacionais de Relato Financeiro].**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **O profissional não conseguiu obter prova suficiente e apropriada relativamente a um investimento numa afiliada estrangeira. Crê-se que os possíveis efeitos desta incapacidade sejam materiais mas não profundos para as demonstrações financeiras.**
- **Para além da revisão das demonstrações financeiras, o profissional não tem outras responsabilidades de relato nos termos da lei local.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Efetuámos a revisão das demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidades do órgão de gestão²³ pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com a [nome do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência para a jurisdição ou país de origem do referencial quando ele não é as Normas Internacionais de Relato Financeiro],²⁴ e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

²³ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

²⁴ Quando a responsabilidade do órgão de gestão é preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, este texto pode ler-se: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com [nome do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência para a jurisdição ou país de origem do referencial quando ele não é as Normas Internacionais de Relato Financeiro], e pelo...”

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras, como um todo, não estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Bases para a conclusão com reservas

O investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registada por xxx na demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, e a quota-parte da ABC no resultado líquido da XYZ do montante de xxx está incluído nos rendimentos do ano da ABC. Não tivemos acesso a informação financeira relevante da Sociedade XYZ no que diz respeito à quantia registada do investimento da ABC na XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e à quota-parte da ABC no resultado líquido do ano. Consequentemente, não conseguimos efetuar os procedimentos que considerávamos necessários.

Conclusão com reservas

Com base na nossa revisão, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção “Bases para a conclusão com reservas”, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada*), a posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, e o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa para o ano findo naquela data, de acordo com [nome do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência para a jurisdição ou país de origem do referencial quando ele não é as Normas Internacionais de Relato Financeiro].

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

Exemplo 4

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de demonstrações financeiras consolidadas de finalidade geral preparadas pelo órgão de gestão da entidade-mãe de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas devido à não consolidação de uma subsidiária. Crê-se que a distorção seja profunda para as demonstrações financeiras e os seus efeitos não foram determinados porque não foi praticável fazê-lo.**
- **Para além da revisão das demonstrações financeiras, o profissional tem outras responsabilidades de relato nos termos da lei local.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras Consolidadas²⁵

[Destinatários apropriados]

Efetuámos a revisão das demonstrações financeiras consolidadas anexas da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidades do órgão de gestão²⁶ pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,²⁷ e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

²⁵ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

²⁶ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

²⁷ Quando a responsabilidade do órgão de gestão é preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, este texto pode ler-se: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras consolidadas que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, e pelo...”

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras consolidadas anexas. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras consolidadas, como um todo, não estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras consolidadas.

Bases para a conclusão adversa

Como explicado na Nota X, a sociedade não consolidou as demonstrações financeiras da subsidiária XYZ, que adquiriu durante 20X1, porque ainda não lhe foi possível verificar os justos valores de alguns dos ativos e passivos significativos da subsidiária à data de aquisição. Este investimento está, assim, registado pelo custo. De acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, a subsidiária deveria ter sido consolidada dado que é controlada pela sociedade. Se a XYZ tivesse consolidado, muitos elementos das demonstrações financeiras anexas seriam materialmente afetados.

Conclusão adversa

Com base na nossa revisão, devido à importância da matéria descrita na secção “Bases para a conclusão adversa”, as demonstrações financeiras consolidadas não apresentam de forma apropriada (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada*), a posição financeira da Sociedade ABC e suas subsidiárias em 31 de dezembro de 20X1, e o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa para o ano findo naquela data, de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro].

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório varia em função da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional.]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório] e [Endereço do profissional]

Exemplo 5

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **O profissional não conseguiu formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras devido à incapacidade de obter prova suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras e acredita que o efeito é material e profundo para as demonstrações financeiras. Especificamente, o profissional não conseguiu obter prova acerca do inventário físico da entidade e das contas a receber.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Fomos contratados para efetuar a revisão das demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidades do órgão de gestão²⁸ pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,²⁹ e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

²⁸ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

²⁹ Quando a responsabilidade do órgão de gestão é preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, este texto pode ler-se: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, e pelo...”

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Porém, face às matérias descritas na secção “Bases para a escusa de conclusão”, não conseguimos obter prova suficiente e apropriada como base para expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras.

Bases para a escusa de conclusão

O órgão de gestão não fez contagens físicas dos inventários detidos no final do ano. Não foi possível efetuar os procedimentos considerados necessários relativos às quantidades de inventários detidos em 31 de dezembro de 20X1, os quais estão mostrados pela quantia de xxx na demonstração da posição financeira nessa data.

Adicionalmente, a introdução de um novo sistema computadorizado para contas a receber em setembro de 20X1 resultou em inúmeros erros nas contas a receber e nos inventários. À data deste relatório, o órgão de gestão ainda está a retificar as deficiências do sistema e a corrigir os erros. Em resultados destas matérias, não conseguimos determinar se poderiam ter sido necessários quaisquer ajustamentos com respeito a inventários e contas a receber registados ou não registados, bem como aos elementos que compõem a demonstração do resultado integral, a demonstração das variações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

Escusa de conclusão

Devido à importância das matérias descritas na secção “Bases para a escusa de conclusão”, não conseguimos obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Consequentemente, não expressamos uma conclusão sobre estas demonstrações financeiras.

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

Exemplo 6

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **As demonstrações financeiras foram preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro de um contrato (ou seja, um referencial de finalidade especial), para cumprirem com tais disposições. O órgão de gestão não tem outra opção de referencial de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento.**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **A distribuição ou uso do relatório do profissional é restrito.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Efetuámos a revisão das demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração dos resultados, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. As demonstrações financeiras foram preparadas pelo órgão de gestão da Sociedade ABC com base nas disposições de relato financeiro da Secção Z do contrato datado de 1 de janeiro de 20X1 e outorgado entre a Sociedade ABC e a Sociedade DEF (“o contrato”).

Responsabilidades do órgão de gestão³⁰ pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela preparação destas demonstrações financeiras de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Z do contrato, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre as demonstrações financeiras anexas. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever*

³⁰ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

Demonstrações Financeiras Históricas. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as demonstrações financeiras, como um todo, não estão preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Conclusão

Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estas demonstrações financeiras não estejam preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Z do contrato.

Base de contabilidade e restrições na distribuição e uso

Sem modificar a nossa conclusão, chamamos a atenção para a Nota X às demonstrações financeiras que descreve a base de contabilidade. As demonstrações financeiras são preparadas para ajudar a Sociedade ABC a cumprir as disposições contratuais referidas acima. Assim, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. A nosso relatório é dirigido apenas à Sociedade ABC e à Sociedade DEF e não deve ser distribuído ou usado por outros que não estas duas Sociedades.

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

Exemplo 7

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **Revisão de uma demonstração de pagamentos e recebimentos de caixa**
- **A demonstração financeira foi preparada pelo órgão de gestão da entidade de acordo com a base contabilística de caixa para responder a um pedido de informação de fluxos de caixa de um credor. A base contabilística aplicada para preparar a demonstração financeira foi acordada entre a entidade e o credor.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades de informação de utilizadores específicos.**
- **O profissional determinou que é apropriado usar a expressão “apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” na sua conclusão.**
- **Os termos do trabalho de revisão refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras previstas no parágrafo 30 (b) desta ISRE.**
- **A distribuição ou uso do relatório do profissional não é restrito.**

RELATÓRIO DE REVISÃO DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE

[Destinatários apropriados]

Efetuámos a revisão da demonstração de pagamentos e recebimentos de caixa da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa (em conjunto “a demonstração financeira”). A demonstração financeira foi preparada pelo órgão de gestão da Sociedade ABC usando a base contabilística de recebimentos e pagamentos de caixa descrita na Nota X.

Responsabilidades do órgão de gestão³¹ pela demonstração financeira

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta demonstração financeira de acordo com a base contabilística de recebimentos e pagamentos de caixa descrita na Nota X, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.

³¹ Ou outro termo que seja apropriado no contexto legal da jurisdição em particular.

Responsabilidade do profissional

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão sobre a demonstração financeira anexa. Efetuámos o nosso trabalho de revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*. Esta norma exige que concluamos se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que a demonstração financeira, como um todo, não está preparada em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Esta norma também exige que cumpramos os requisitos éticos relevantes.

Uma revisão de demonstrações financeiras de acordo com a ISRE 2400 (Revista) é um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O profissional efetua procedimentos, consistindo principalmente de indagações ao órgão de gestão e outros dentro da entidade, como apropriado, e execução de procedimentos analíticos, e avalia a prova obtida.

Os procedimentos efetuados numa revisão são substancialmente menos do que os efetuados numa auditoria efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Assim, não expressamos uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Conclusão

Com base na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que esta demonstração financeira não apresente de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou *não dá uma imagem verdadeira e apropriada*) os recebimentos e pagamentos de caixa da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, de acordo com a base contabilística de recebimentos e pagamentos de caixa descrita na Nota X.

Base de contabilidade

Sem modificar a nossa conclusão, chamamos a atenção para a Nota X da demonstração financeira que descreve a base de contabilidade. A demonstração financeira é preparada para proporcionar informação ao credor XYZ. Assim, a demonstração financeira pode não ser adequada para outra finalidade.

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Endereço do profissional]

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS
DE REVISÃO 2410**

**REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR
EFETUADA PELO AUDITOR INDEPENDENTE DA
ENTIDADE**

(Eficaz para as revisões de informação financeira intercalar de períodos que
comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1–3
Princípios Gerais de uma Revisão de Informação Financeira Intercalar	4–6
Objetivo de um Trabalho para Rever Informação Financeira Intercalar	7–9
Aceitação dos Termos do Trabalho	10–11
Procedimentos para uma Revisão de Informação Financeira Intercalar	12–29
Avaliação de Distorções	30–33
Declarações do Órgão de Gestão	34–35
Responsabilidade do Auditor Relativa a Informação Suplementar	36–37
Comunicação	38–42
Relato da Natureza, Extensão e Resultados da Revisão da Informação Financeira Intercalar	43–63
Documentação	64
Data de Eficácia	65
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de Compromisso para uma Revisão de Informação Financeira Intercalar	
Apêndice 2: Procedimentos Analíticos que o Auditor pode Considerar quando efetua uma Revisão de Informação Financeira Intercalar	
Apêndice 3: Exemplo de uma Declaração do Órgão de Gestão	
Apêndice 4: Exemplos de Relatórios de Revisão sobre Informação Financeira Intercalar	

Apêndice 5: Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão com Reservas Relativa a uma Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

Apêndice 6: Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão com Reservas Relativa a uma Limitação de Âmbito não Imposta pelo Órgão de Gestão

Apêndice 7: Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão Adversa Relativa a uma Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

A Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as responsabilidades profissionais do auditor quando o auditor efetua um trabalho para rever informação financeira intercalar de um cliente de auditoria, e sobre a forma e conteúdo do relatório. O termo “auditor” é usado nesta ISRE, não porque o auditor esteja a executar a função de auditoria mas porque o âmbito desta ISRE é limitado a uma revisão de informação financeira intercalar efetuada pelo auditor independente da entidade.
2. Para as finalidades desta ISRE, a informação financeira intercalar é a informação financeira que é preparada e apresentada de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável¹ e compreende ou um conjunto completo ou um conjunto sintético de demonstrações financeiras de um período que é mais curto que o ano financeiro da entidade.
3. **O auditor que é contratado para efetuar uma revisão de informação financeira intercalar deve fazê-la de acordo com esta ISRE.** Pela execução da auditoria das demonstrações financeiras anuais, o auditor obtém conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. Quando o auditor é contratado para fazer a revisão de informação financeira intercalar, este conhecimento é atualizado através de indagações feitas no decurso da revisão, e ajuda-o a focar-se nas indagações a fazer e nos procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão a aplicar. Um profissional que seja contratado para efetuar uma revisão de informação financeira intercalar, e que não seja o auditor da entidade, efetua a revisão de acordo com a ISRE 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras*. Como o profissional não tem geralmente o mesmo conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, que o auditor da entidade, precisa de fazer indagações e procedimentos diferentes para satisfazer o objetivo da revisão
- 3a. Esta ISRE está direcionada para a revisão de informação financeira intercalar a efetuar pelo auditor da entidade. Porém, é para ser aplicada, adaptada às circunstâncias conforme necessário, nos casos em que o auditor efetua um trabalho para rever informação financeira histórica que não seja informação financeira intercalar de um cliente de auditoria.^{2*}

¹ Por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board.

² *O parágrafo 3a e a nota de rodapé 4 foram inseridos nesta ISRE em dezembro de 2007 para clarificar a aplicação desta ISRE.

Princípios Gerais de uma Revisão de Demonstrações Financeiras

4. **O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras anuais da entidade.** Estes requisitos éticos regem as responsabilidades profissionais do auditor nas seguintes áreas: independência, integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade, comportamento profissional e normas técnicas.
5. **O auditor deve implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho individual.** Os elementos de controlo de qualidade que são relevantes para um trabalho individual incluem responsabilidades de liderança quanto à qualidade do trabalho, requisitos éticos, aceitação e continuação de relacionamentos com o cliente e trabalhos específicos, alocação das equipas de trabalho, desempenho do trabalho, e monitorização.
6. **O auditor deve planear e executar a revisão com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originem que a informação financeira intercalar exija um ajustamento material para que ela esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.** Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor faz uma apreciação crítica, com espírito interrogativo, sobre a validade da prova obtida e está alerta para prova que contradiga ou coloque dúvidas sobre a fiabilidade dos documentos ou afirmações do órgão de gestão da entidade.

Objetivo de um Trabalho para Rever Informação Financeira Intercalar

7. O objetivo de um trabalho para rever informação financeira intercalar é o de habilitar o auditor a expressar uma conclusão sobre se, com base na revisão, algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. O auditor faz indagações e efetua procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão a fim de reduzir para um nível moderado o risco de expressar uma conclusão inapropriada quando a informação financeira intercalar estiver materialmente distorcida
8. O objetivo de uma revisão de informação financeira intercalar difere significativamente do de uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Uma revisão de informação financeira intercalar não proporciona uma base para expressar uma opinião sobre se a informação financeira dá uma imagem verdadeira e apropriada, ou está apresentada de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

9. Uma revisão, ao contrário de uma auditoria, não é concebida para obter garantia razoável de fiabilidade de que a informação financeira intercalar está isenta de distorções materiais. Uma revisão consiste em fazer indagações, principalmente de pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão pode chamar a atenção do auditor para matérias significativas, mas não proporciona toda a prova que seria exigida numa auditoria.

Aceitação dos Termos do Trabalho

10. **O auditor e o cliente devem acordar os termos do trabalho.**
11. Os termos acordados do trabalho são geralmente expressos numa carta de compromisso. Este tipo de comunicação ajuda a evitar mal entendidos com respeito à natureza do trabalho e, em particular, ao objetivo e âmbito da revisão, às responsabilidades do órgão de gestão, à extensão das responsabilidades do auditor, à garantia de fiabilidade obtida, e à natureza e forma do relatório. A carta cobre geralmente os seguintes assuntos:
- O objetivo de uma revisão de informação financeira intercalar.
 - O âmbito da revisão.
 - A responsabilidade do órgão de gestão pela informação financeira intercalar.
 - A responsabilidade do órgão de gestão em estabelecer e manter um controlo interno eficaz relevante para a preparação da informação financeira intercalar.
 - A responsabilidade do órgão de gestão em pôr à disposição do auditor todos os registos financeiros e respetiva informação.
 - O acordo do órgão de gestão para proporcionar declarações escritas ao auditor para confirmar declarações feitas verbalmente durante a revisão, bem como declarações que estejam implícitas nos registos da entidade.
 - A forma e conteúdo previstos do relatório a emitir, incluindo a identidade do destinatário do relatório.
 - O acordo do órgão de gestão de que sempre que qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indicar que a informação financeira foi sujeita a revisão pelo auditor da entidade, o relatório de revisão será também incluído no documento.

No Apêndice 1 desta ISRE apresenta-se um exemplo de uma carta de compromisso. Os termos do trabalho para a revisão da informação financeira intercalar podem também ser combinados com os termos do trabalho para a auditoria das demonstrações financeiras anuais da entidade.

Procedimentos para uma Revisão de Informação Financeira Intercalar

Compreender a Entidade e o seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno

12. **O auditor deve conhecer a entidade e o seu ambiente, incluindo o controlo interno que se relacione com a preparação tanto de informação financeira anual como intercalar, suficiente para planear e executar o trabalho de forma a ser capaz de:**
- Identificar os tipos de distorção material potencial e considerar a probabilidade da sua ocorrência; e**
 - Selecionar as indagações, procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão que proporcionarão ao auditor uma base para relatar sobre se algo chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
13. Conforme exigido pela ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente*, o auditor que auditou as demonstrações financeiras da entidade durante um ou mais períodos anuais obteve um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno que se relaciona com a preparação de informação financeira anual, que considerou suficiente para conduzir a auditoria. Ao planear uma revisão de informação financeira intercalar, o auditor atualiza este conhecimento. O auditor obtém também um conhecimento suficiente do controlo interno que se relaciona com a preparação de informação financeira intercalar que pode diferir do controlo interno que se relaciona com a informação financeira anual.
14. O auditor usa o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, para determinar as indagações a fazer e os procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão a aplicar, e identificar os acontecimentos, transações ou asserções particulares aos quais se possam dirigir as indagações ou os procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados.
15. Os procedimentos efetuados pelo auditor para atualizar o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, incluem geralmente os seguintes:
- Ler a documentação, na medida do necessário, da auditoria de anos anteriores e de revisões intercalares do ano corrente e de períodos anteriores, para habilitar o auditor a identificar matérias que possam afetar a informação financeira intercalar do período corrente.

- Considerar quaisquer riscos significativos, incluindo o risco da derrogação de controlos pelo órgão de gestão, que foram identificados na auditoria das demonstrações financeiras de anos anteriores.
 - Ler a informação financeira intercalar mais recente anual e comparável de períodos anteriores.
 - Considerar a materialidade com referência ao referencial de relato financeiro aplicável no que respeita a informação financeira intercalar para ajudar na determinação da natureza e extensão dos procedimentos a efetuar e na avaliação do efeito de distorções.
 - Considerar a natureza de quaisquer distorções materiais corrigidas e de quaisquer distorções não materiais não corrigidas nas demonstrações financeiras de anos anteriores.
 - Considerar matérias significativas de contabilidade e relato financeiro que possam ser de importância continuada tais como pontos fracos em matérias de controlo interno.
 - Considerar os resultados de quaisquer procedimentos de auditoria efetuados com respeito às demonstrações financeiras do ano corrente.
 - Considerar os resultados de qualquer auditoria interna efetuada e as ações subsequentes tomadas pelo órgão de gestão.
 - Indagar do órgão de gestão acerca dos resultados da avaliação pelo órgão de gestão do risco de as demonstrações financeiras intercalares poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude.
 - Indagar do órgão de gestão acerca do efeito de alterações nas atividades comerciais da entidade.
 - Indagar do órgão de gestão acerca de quaisquer alterações significativas no controlo interno e o potencial efeito de quaisquer destas alterações na preparação da informação financeira intercalar.
 - Indagar do órgão de gestão sobre o processo através do qual foi preparada a informação financeira intercalar e sobre a fiabilidade dos registos contabilísticos subjacentes com base nos quais a informação financeira intercalar foi confirmada ou reconciliada.
16. O auditor determina a natureza dos procedimentos de revisão a efetuar relativamente a componentes, quando aplicável, e comunica estas matérias a outros auditores envolvidos na revisão. Os fatores a considerar incluem a materialidade da informação financeira intercalar de componentes e o risco de distorção nas mesmas, e a compreensão pelo auditor da extensão até à qual está centralizado ou descentralizado o controlo interno sobre a preparação de tal informação.

17. **A fim de planear e efetuar uma revisão de informação financeira intercalar, um auditor recentemente designado que não tenha ainda efetuado uma auditoria das demonstrações financeiras anuais de acordo com as ISA, deve obter conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno que se relacione com a preparação quer de informação financeira anual quer intercalar.**
18. Este conhecimento habilita o auditor a focar as indagações feitas, e os procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados na execução de uma revisão de informação financeira intercalar de acordo com esta ISRE. Como parte deste processo de conhecimento, o auditor faz geralmente indagações do auditor precedente e, quando praticável, revê a documentação desse auditor relativa à auditoria anual precedente, e relativa a quaisquer períodos intercalares anteriores que tenham sido revistos pelo auditor precedente. Ao fazê-lo, o auditor considera a natureza de quaisquer distorções corrigidas, e quaisquer distorções por corrigir agregadas pelo auditor precedente, quaisquer riscos significativos, incluindo o risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão, e de matérias de contabilização e de relato significativas que possam ser de importância continuada, tais como deficiências significativas no controlo interno.

Indagações, Procedimentos Analíticos e Outros Procedimentos de Revisão

19. **O auditor deve fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias financeiras e de contabilidade e efetuar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão que o habilitem a concluir se, com base dos procedimentos efetuados, algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
20. Uma revisão geralmente não exige testes aos registos contabilísticos por meio de inspeção, observação ou confirmação. Os procedimentos para efetuar uma revisão de informação financeira intercalar são tipicamente limitados a fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas e a aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão, e não para corroborar a informação obtida respeitante a matérias contabilísticas significativas para a informação financeira intercalar. O conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, os resultados da avaliação do risco relativos à auditoria precedente e a consideração da materialidade feitos pelo auditor no que diz respeito à informação financeira intercalar, afeta a natureza e extensão das indagações feitas e dos procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados.

21. O auditor geralmente efetua os seguintes procedimentos:

- Ler as atas das reuniões de acionistas, dos encarregados da governação e de outros órgãos de gestão apropriados para identificar matérias que possam afetar a informação financeira intercalar, e indagar acerca de matérias tratadas nas reuniões cujas atas não estejam ainda disponíveis e que possam afetar a informação financeira intercalar.
- Considerar o efeito, se existir, de matérias que deem origem a uma modificação do relatório de auditoria ou de revisão, ajustamentos contabilísticos ou a distorções não corrigidas, no momento da auditoria ou revisão anteriores.
- Comunicar, sempre que apropriado, com outros auditores que estejam a efetuar uma revisão da informação financeira intercalar dos componentes significativos da entidade que relata.
- Indagar de membros do órgão de gestão responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e de outros conforme apropriado acerca do seguinte:
 - Se a informação financeira intercalar foi preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
 - Se houve quaisquer alterações em princípios contabilísticos ou em métodos de os aplicar.
 - Se quaisquer novas transações necessitaram a aplicação de um novo princípio contabilístico.
 - Se a informação financeira intercalar contém quaisquer distorções conhecidas não corrigidas.
 - Situações não usuais ou complexas que possam ter afetado a informação financeira intercalar, tais como uma concentração de atividades empresariais ou a alienação de um segmento do negócio.
 - Pressupostos significativos que sejam relevantes para a mensuração ou divulgação do justo valor e a intenção e capacidade do órgão de gestão para tomar medidas a favor da entidade.
 - Se foram apropriadamente contabilizadas transações com partes relacionadas e divulgadas na informação financeira intercalar.
 - Alterações significativas em compromissos e obrigações contratuais.
 - Alterações significativas em passivos contingentes incluindo litígios ou reclamações.
 - Conformidade com contratos de dívida.

- Matérias acerca das quais se levantaram questões no decurso da aplicação de procedimentos de revisão.
 - Transações significativas que ocorreram nos últimos dias do período intercalar ou nos primeiros dias do período intercalar seguinte.
 - Conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que afete a entidade envolvendo:
 - Órgão de gestão;
 - Empregados que tenham papéis significativos no controlo interno; ou
 - Outros em que a fraude possa ter um efeito material na informação financeira intercalar.
 - Conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou de suspeita de fraude, que afete a informação financeira intercalar da entidade comunicada pelos empregados, antigos empregados, analistas, reguladores, ou por outros.
 - Conhecimento de qualquer incumprimento de leis e regulamentos, real ou possível, que possa ter um efeito material na informação financeira intercalar.
 - Aplicar procedimentos analíticos à informação financeira intercalar concebidos para identificar relacionamentos e itens individuais que pareçam ser não usuais e que possam refletir uma distorção material na informação financeira intercalar. Os procedimentos analíticos podem incluir análises de rácios e técnicas estatísticas tais como análises de tendências ou análises de regressão e podem ser executados manualmente ou através do uso de técnicas assistidas por computador. O Apêndice 2 a esta ISRE contém exemplos de procedimentos analíticos que o auditor pode considerar ao efetuar uma revisão de informação financeira intercalar.
 - Ler a informação financeira intercalar, e considerar se algo chamou a sua atenção que faça com que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
22. O auditor pode efetuar muitos dos procedimentos de revisão antes ou em simultâneo com a preparação pela entidade da informação financeira intercalar. Por exemplo, pode ser praticável atualizar o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e começar a ler as atas antes do fim do período intercalar. Efetuar alguns dos procedimentos de revisão mais cedo no período intercalar também permite a identificação e consideração mais cedo de matérias contabilísticas significativas que afetam a informação financeira intercalar.

23. O auditor que efetua a revisão de informação financeira intercalar é também contratado para efetuar uma auditoria das demonstrações financeiras anuais da entidade. Por conveniência e eficiência, o auditor pode decidir efetuar determinados procedimentos simultaneamente com a revisão da informação financeira intercalar. Por exemplo, a informação obtida a partir da leitura das atas de reuniões do conselho de administração em conexão com a revisão da informação financeira intercalar pode também ser usada para a auditoria anual. O auditor pode também decidir efetuar, na altura da revisão intercalar, procedimentos de auditoria que seriam necessários efetuar para a auditoria das demonstrações financeiras anuais, por exemplo, efetuando procedimentos de auditoria em transações significativas ou não usuais que ocorreram durante o período, tais como concentrações de atividades empresariais, reestruturações, ou transações significativas
24. Uma revisão de informação financeira intercalar não exige geralmente corroboração das indagações acerca de litígios ou reclamações. Não é, por isso, geralmente necessário enviar uma carta de indagação ao advogado da entidade. Pode, contudo, ser apropriado comunicar diretamente com o advogado com respeito a litígios e reclamações se uma matéria chamar a atenção que dê origem a que o auditor questione se a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e o auditor acreditar que o advogado da entidade pode ter informação pertinente.
25. O auditor deve obter prova de que a informação financeira intercalar confirma ou está reconciliada com os registos contabilísticos subjacentes. O auditor pode obter essa prova comparando a informação financeira intercalar com:
- (a) Os registos contabilísticos, tais como o razão geral, ou um mapa de consolidação que confirme ou reconcilie com os registos contabilísticos;
 - e
 - (b) Outros dados de suporte nos registos da entidade conforme necessário.
26. **O auditor deve indagar se o órgão de gestão identificou todos os acontecimentos até à data do relatório de revisão que possam exigir ajustamento ou divulgação na informação financeira intercalar.** Não é necessário que o auditor efetue outros procedimentos para identificar os acontecimentos que ocorreram após a data do relatório de revisão.
27. **O auditor deve indagar se o órgão de gestão alterou a sua avaliação sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Quando, em consequência desta indagação ou de outros procedimentos de revisão, o auditor tiver conhecimento de acontecimentos ou condições que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade, deve:**

- (a) **Indagar do órgão de gestão quanto aos seus planos para ações futuras com base na sua avaliação da continuidade, quanto à viabilidade destes planos, e se o órgão de gestão acredita que o desfecho destes planos melhorará a situação: e**
 - (b) **Considerar a adequação da divulgação acerca destas matérias na informação financeira intercalar.**
28. Podem ter existido acontecimentos ou condições que podem lançar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade de prosseguir em continuidade à data das demonstrações financeiras anuais ou que podem ser identificados em consequência de indagações ao órgão de gestão ou no decurso da execução de outros procedimentos de revisão. Quando tais acontecimentos ou situações chegarem ao conhecimento do auditor, ele indaga do órgão de gestão quanto aos seus planos para ações futuras, tais como os seus planos para liquidar ativos, pedir dinheiro emprestado ou reestruturar a dívida, reduzir ou adiar dispêndios, ou aumentar capital. O auditor também indaga quanto à viabilidade dos planos do órgão de gestão e se tal órgão acredita que o desfecho destes planos melhorará a situação. Porém, não é geralmente necessário que o auditor corrobore a viabilidade dos planos do órgão de gestão e se o desfecho destes planos melhorará a situação.
29. **Quando uma matéria chamar a atenção do auditor que o leve a questionar se deve ser feito um ajustamento material à informação financeira intercalar para estar preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, deve fazer indagações adicionais ou efetuar outros procedimentos para o habilitar a expressar uma conclusão no relatório de revisão.** Por exemplo, se os procedimentos de revisão levarem o auditor a questionar se uma venda significativa está registada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o auditor efetua procedimentos adicionais suficientes para resolver a questão, tal como discutir os termos da transação com o pessoal dos departamentos comercial e da contabilidade, ou ler o contrato de venda.

Avaliação de Distorções

30. **O auditor deve avaliar, individualmente e em agregado, se as distorções não corrigidas que chegaram ao seu conhecimento são materiais para a informação financeira intercalar.**
31. Uma revisão de informação financeira intercalar, ao contrário de um trabalho de auditoria, não é concebida para obter garantia razoável de fiabilidade de que a informação financeira intercalar está isenta de distorção material. Porém, as distorções que chegaram ao conhecimento do auditor, incluindo divulgações não adequadas, são avaliadas individualmente e em conjunto para determinar se

é necessário efetuar um ajustamento material à informação financeira intercalar para que ela esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável

32. O auditor exerce julgamento profissional ao avaliar a materialidade de quaisquer distorções que a entidade não tenha corrigido. O auditor considera matérias tais como a natureza, causa e quantia das distorções, se as distorções foram originadas no ano anterior ou no período intercalar do ano corrente, e o potencial efeito das distorções em futuros períodos intercalares ou anuais.
33. O auditor pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções necessitam de ser agregadas, porque espera que a agregação de tais quantias não teria claramente um efeito material na informação financeira intercalar. Ao fazer isso, o auditor considera o facto de que a determinação da materialidade envolve tanto considerações quantitativas como qualitativas, e que as distorções de uma quantia relativamente pequena pode, apesar de tudo, ter um efeito material na informação financeira intercalar.

Declarações do Órgão de Gestão

34. **O auditor deve obter declaração escrita do órgão de gestão de que:**
- (a) **Reconhece a sua responsabilidade pela conceção e implementação do controlo interno para evitar e detetar fraudes e erros;**
 - (b) **A informação financeira intercalar é preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;**
 - (c) **Acredita que o efeito das distorções materiais não corrigidas agregadas pelo auditor durante a revisão não é material, tanto individualmente como em agregado, para a informação financeira intercalar tomada como um todo. Um resumo de tais itens é incluído ou anexado às declarações escritas;**
 - (d) **Divulgou ao auditor todos os factos significativos relativos a quaisquer fraudes ou suspeitas de fraude conhecidas do órgão de gestão que possam ter afetado a entidade;**
 - (e) **Divulgou ao auditor os resultados da sua avaliação dos riscos de a informação financeira intercalar poder estar materialmente distorcida em consequência de fraude;**³

³ O parágrafo 36 da ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, explica a natureza, extensão e frequência de tal avaliação varia de entidade para entidade e que o órgão de gestão pode fazer uma avaliação detalhada numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Assim, esta declaração, no que respeita à informação financeira intercalar, deve ser ajustada às circunstâncias específicas da entidade.

- (f) **Divulgar ao auditor todas as inconformidades conhecidas, reais ou potenciais, com leis ou regulamentos cujos efeitos devam ser considerados aquando da preparação da informação financeira intercalar; e**
 - (g) **Divulgou ao auditor todos os acontecimentos significativos que ocorreram subsequentes à data do balanço e até à data do relatório de revisão que possam exigir ajustamento ou divulgação na informação financeira intercalar.**
35. O auditor deve obter declarações adicionais conforme apropriado relacionadas com matérias específicas do negócio ou setor da entidade. No Apêndice 3 a esta ISRE apresenta-se uma carta exemplificativa de declarações do órgão de gestão.

Responsabilidade do Auditor Relativa a Informação Suplementar

36. **O auditor deve ler a informação suplementar que acompanha a informação financeira intercalar para considerar se alguma dessa informação é materialmente inconsistente com a informação financeira intercalar.** Se o auditor identificar uma inconsistência material, deve considerar se a informação financeira intercalar ou a informação suplementar necessita de ser emendada. Se for necessária uma emenda na informação financeira intercalar e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor considera as implicações no relatório de revisão. Se for necessária uma emenda na informação suplementar e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor considera incluir no relatório de revisão um parágrafo adicional descrevendo a inconsistência material, ou toma outras medidas, tais como reter a emissão do relatório de revisão ou abandonar o trabalho. Por exemplo, o órgão de gestão pode apresentar formas alternativas de medição de resultados que retratam o desempenho financeiro de forma mais positiva do que aquela que expressa a informação financeira intercalar, e dá-se ênfase excessiva a essas formas alternativas, não estando claramente definidas nem claramente reconciliadas com a informação financeira intercalar de tal forma que são confusas e potencialmente enganadoras.
37. **Se uma matéria chegar ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que a informação suplementar parece incluir uma distorção material de facto, deve debater a matéria com o órgão de gestão da entidade.** Ao ler a informação suplementar com a finalidade de identificar inconsistências materiais, pode chegar ao conhecimento do auditor uma aparente distorção material de facto (isto é, informação, não relacionada com matérias que apareçam na informação financeira intercalar, que seja incorretamente declarada ou apresentada). Ao discutir a matéria com o órgão de gestão da entidade, o auditor considera a validade da informação suplementar e as

respostas do órgão de gestão às suas indagações, se existem diferenças válidas de julgamento ou de opinião, e se solicita ao órgão de gestão para fazer uma consulta a um terceiro qualificado para resolver a aparente distorção de facto. Se for necessária uma emenda para corrigir uma distorção de facto e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor deve considerar tomar outras medidas conforme apropriado, tal como notificar os encarregados da governação e obter aconselhamento jurídico.

Comunicação

38. **Quando, em resultado da execução dos procedimentos de revisão de informação financeira intercalar, uma matéria chegar ao conhecimento do auditor que faça com que ele acredite que é necessário fazer um ajustamento material a essa informação intercalar para que ela esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, deve comunicar esta matéria o mais rápido possível ao nível apropriado de órgão de gestão.**
39. **Quando, no julgamento do auditor, o órgão de gestão não responder apropriadamente dentro de um período razoável de tempo, o auditor deve informar os encarregados da governação.** A comunicação é feita logo que possível, seja verbalmente ou por escrito. A decisão do auditor sobre se comunica verbalmente ou por escrito depende de fatores tais como a natureza, sensibilidade e importância da matéria a comunicar e o momento de tal comunicação. Se a informação for comunicada verbalmente, o auditor documenta essa comunicação.
40. **Quando, no julgamento do auditor, os encarregados da governação não responderem apropriadamente dentro de um período razoável de tempo, o auditor deve considerar:**
- (a) **Se modifica o relatório; ou**
 - (b) **A possibilidade de abandonar o trabalho; e**
 - (c) **A possibilidade de renunciar à nomeação para auditar as demonstrações financeiras anuais.**
41. **Quando, em resultado da revisão da informação financeira intercalar, uma matéria chamar a atenção do auditor que dê origem a que ele acredite na existência de fraude ou incumprimento pela entidade de leis ou regulamentos, deve comunicar a matéria logo que possível ao nível de órgão de gestão apropriado.** A determinação de qual o nível apropriado do órgão de gestão, é afetada pela probabilidade de conluio ou envolvimento de um membro do órgão. O auditor também considera a necessidade de relatar tais matérias aos encarregados da governação e as implicações para a revisão.

42. **O auditor deve comunicar aos encarregados da governação as matérias relevantes de interesse da governação que surjam na revisão da informação financeira intercalar.** Em resultado da revisão da informação financeira intercalar, o auditor pode ficar ciente de matérias que na sua opinião são não só importantes como relevantes para os encarregados da governação ao fazerem a supervisão do processo de relato financeiro e de divulgação. O auditor comunica tais matérias aos encarregados da governação.

Relato da Natureza, Extensão e Resultados da Revisão da Informação Financeira Intercalar

43. **O auditor deve emitir um relatório escrito que contenha o seguinte:**
- (a) **Um título apropriado.**
 - (b) **Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.**
 - (c) **Identificação da informação financeira intercalar sujeita a revisão, incluindo a identificação do título de cada uma das demonstrações contidas no conjunto completo ou sintético de demonstrações financeiras e a data e período cobertos pela informação financeira intercalar.**
 - (d) **Se a informação financeira intercalar compreender um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada, uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada da informação financeira intercalar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
 - (e) **Noutras circunstâncias, uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação da informação financeira intercalar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
 - (f) **Uma declaração de que o auditor é responsável por expressar uma conclusão sobre a informação financeira intercalar baseada na revisão.**
 - (g) **Uma declaração de que a revisão da informação financeira intercalar foi conduzida de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*, e uma declaração de que tal revisão consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e**

pela aplicação de procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão.

- (h) **Uma declaração de que uma revisão é substancialmente menor em âmbito que do que uma auditoria conduzida de acordo com Normas Internacionais de Auditoria e, conseqüentemente, não habilita o auditor a obter garantia de fiabilidade de que tomaria conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria e que por isso não é expressa qualquer opinião de auditoria.**
- (i) **Se a informação financeira intercalar compreender um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada, uma conclusão sobre se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não dá uma imagem verdadeira e apropriada, ou não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro); ou**
- (j) **Noutras circunstâncias, uma conclusão sobre se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro).**
- (k) **A data do relatório.**
- (l) **A localização do país ou da jurisdição do auditor.**
- (m) **A assinatura do auditor.**

No Apêndice 4 a esta ISRE são apresentados exemplos ilustrativos de relatórios de revisão.

44. Em algumas jurisdições, as leis ou os regulamentos sobre a revisão de informação financeira intercalar podem prescrever a redação da conclusão do auditor de forma diferente da redação descrita no parágrafo 43(i) ou (j). Embora o auditor possa ser obrigado a usar a redação prescrita em lei ou regulamento, as suas responsabilidades para chegar a uma conclusão tal como descritas nesta ISRE permanecem as mesmas.

Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

45. **O auditor deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa quando uma matéria chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que deve ser feito um ajustamento material à informação financeira intercalar para que fique preparada, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
46. Se existirem matérias que chegaram ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que a informação financeira intercalar está ou pode estar materialmente afetada por uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável, e o órgão de gestão não corrigir a informação financeira intercalar, o auditor modifica o relatório de revisão. A modificação descreve a natureza da derrogação e, se praticável, expressa os efeitos na informação financeira intercalar. Se o auditor acredita que a informação necessária para divulgação adequada não foi incluída na informação financeira intercalar, ele modifica o relatório de revisão e, se praticável, inclui a informação necessária no relatório de revisão. A modificação ao relatório de revisão é geralmente feita adicionando um parágrafo explicativo e qualificando a conclusão. No Apêndice 5 a esta ISRE são apresentados exemplos ilustrativos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas.
47. Quando o efeito da derrogação for tão material e profundo na informação financeira intercalar que o auditor conclua que uma conclusão com reservas não é adequada para divulgar a natureza errônea ou incompleta da informação financeira intercalar, deve expressar uma conclusão adversa. No Apêndice 7 a esta ISRE são apresentados exemplos ilustrativos de relatórios de revisão com uma conclusão adversa.

Limitação no Âmbito

48. Uma limitação no âmbito faz com que geralmente o auditor não conclua a revisão.
49. **Quando o auditor não for capaz de concluir a revisão, deve comunicar, por escrito, ao nível apropriado do órgão de gestão e aos encarregados da governação a razão por que a revisão não pôde ser concluída, e considerar se é apropriado emitir um relatório.**

Limitação no Âmbito Imposta pelo Órgão de Gestão

50. Um auditor não deve aceitar um trabalho de revisão de informação financeira intercalar se o conhecimento preliminar que tem das circunstâncias do trabalho indicar que não será capaz de concluir a revisão porque haverá uma limitação no âmbito da revisão imposta pelo órgão de gestão da entidade.

51. Se, após aceitar o trabalho, o órgão de gestão impuser uma limitação no âmbito da revisão, o auditor pede que tal limitação seja removida. Se o órgão de gestão recusar fazê-lo, o auditor não está em condições de concluir a revisão e expressar uma conclusão. Nestes casos, o auditor comunica, por escrito, ao nível apropriado do órgão de gestão e aos encarregados da governação a razão pela qual a revisão não pode ser concluída. Apesar de tudo, se a matéria que chama a atenção do auditor fizer com que ele acredite que é necessário um ajustamento material à informação financeira intercalar para que seja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o auditor comunica tais matérias de acordo com a orientação dos parágrafos 38 a 40.
52. O auditor também considera as responsabilidades legais e regulamentares, incluindo se existe um requisito para o auditor emitir um relatório. Se existir tal requisito, o auditor emite uma escusa de opinião, e explica no relatório de revisão a razão pela qual a revisão não pode ser concluída. Porém, se uma matéria chegou ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que é necessário um ajustamento material à informação financeira intercalar para que esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o auditor comunica tal matéria no relatório

Outras Limitações no Âmbito

53. Pode ocorrer uma limitação no âmbito devido a circunstâncias que não sejam uma limitação no âmbito imposta pelo órgão de gestão. Nessas circunstâncias, o auditor é geralmente incapaz de concluir a revisão e de expressar uma conclusão e é orientado pelos parágrafos 51 e 52. Podem existir, contudo, algumas circunstâncias raras, em que a limitação no âmbito do trabalho do auditor está claramente confinada a uma ou mais matérias específicas que, embora materiais, não são no julgamento do auditor influentes para a informação financeira intercalar. Em tais circunstâncias, o auditor modifica o relatório de revisão indicando que, exceto para a matéria que é descrita num parágrafo explicativo do relatório, a revisão foi conduzida de acordo com esta ISRE, e qualificando a conclusão. No Apêndice 6 a esta ISRE são apresentados exemplos ilustrativos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas.
54. O auditor pode ter emitido uma opinião com reservas na auditoria das demonstrações financeiras anuais mais recentes devido a uma limitação no âmbito dessa auditoria. O auditor considera se essa limitação no âmbito ainda existe e, em caso afirmativo, as implicações para o relatório de revisão.

Continuidade e Incertezas Significativas

55. Em determinadas circunstâncias, pode ser adicionado ao relatório de revisão um parágrafo de ênfase, sem afetar a conclusão do auditor, para evidenciar uma

matéria que está incluída numa nota à informação financeira intercalar que com mais extensão descreve a matéria. O parágrafo será preferivelmente incluído após o parágrafo de conclusão e geralmente refere-se ao facto de a conclusão não ser modificada a este respeito.

56. **Se for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase ao relatório de revisão para pôr em evidência uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição que possa colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.**
57. O auditor pode ter alterado um relatório de auditoria ou de revisão anterior adicionando um parágrafo de ênfase para evidenciar uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição que possa ter colocado dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade. Se a incerteza material ainda existir e for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor altera o relatório de revisão sobre a informação financeira intercalar corrente adicionando um parágrafo de ênfase para evidenciar que a incerteza material continua.
58. Se, em consequência de indagações ou de outros procedimentos de revisão, uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição chamar a atenção do auditor que possa colocar dúvida significativa sobre a capacidade da empresa prosseguir em continuidade, e for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor altera o relatório de revisão sobre a informação financeira intercalar corrente adicionando um parágrafo de ênfase.
59. **Se não for divulgada na informação financeira intercalar uma incerteza material que coloque dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade, o auditor deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa, como apropriado. O relatório deve incluir referência específica ao facto de que existe tal incerteza material.**
60. **O auditor deve considerar alterar o relatório de revisão adicionando um parágrafo para evidenciar uma incerteza material (que não seja um problema de continuidade) que chamou a atenção do auditor, cuja resolução está dependente de acontecimentos futuros e que pode afetar a informação financeira intercalar.**

Outras Considerações

61. Os termos do trabalho incluem o acordo do órgão de gestão de que quando qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indica que tal informação foi sujeita a revisão pelo auditor da entidade, o relatório de revisão será também incluído no documento. Se o órgão de gestão não incluiu

o relatório de revisão no documento, o auditor considera obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar as medidas a tomar apropriadas nas circunstâncias.

62. Se o auditor tiver emitido um relatório de revisão modificado e o órgão de gestão emitir a informação financeira intercalar sem incluir o relatório de revisão modificado no documento que contém a informação financeira intercalar, o auditor deve considerar obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar as medidas a tomar apropriadas nas circunstâncias, e a possibilidade de resignar da designação para auditar as demonstrações financeiras anuais.
63. A informação financeira intercalar que consiste de um conjunto sintético de demonstrações financeiras não inclui necessariamente toda a informação que seria incluída num conjunto completo de demonstrações financeiras, mas pode em vez de isso, apresentar uma explicação dos acontecimentos e alterações que sejam significativos para uma compreensão das alterações na posição financeira e desempenho da entidade desde a data de relato anual. Isto porque se presume que os utilizadores da informação financeira intercalar terão acesso às últimas demonstrações financeiras auditadas, tal como é o caso das entidades cotadas. Noutras circunstâncias, o auditor discute com o órgão de gestão a necessidade de tal informação financeira intercalar incluir uma declaração de que esta informação é para ser lida juntamente com as últimas demonstrações financeiras auditadas. Na ausência de tal declaração, o auditor considera se, sem uma referência às últimas demonstrações financeiras auditadas, a informação financeira é suscetível de induzir em erro nas circunstâncias, e as implicações para o relatório de revisão.

Documentação

64. **O auditor deve preparar documentação de revisão que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua conclusão e proporcionar prova de que a revisão foi efetuada de acordo com esta ISRE e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.** A documentação habilita um auditor experiente que não tenha tido ligação prévia com o trabalho compreenda a natureza, oportunidade e extensão das indagações feitas e dos procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados, a informação obtida, e quaisquer matérias significativas consideradas durante a execução da revisão, incluindo a natureza de tais matérias.

Data de Eficácia

65. Esta ISRE é eficaz para as revisões de informação financeira intercalar para os períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2006. É permitida a aplicação mais cedo.

Perspetiva do Setor Público

1. *O parágrafo 10 exige que o auditor e o cliente cheguem a acordo sobre os termos do trabalho. O parágrafo 11 explica que uma carta de compromisso contribui para evitar mal entendidos com respeito à natureza do trabalho e, em particular, ao objetivo e âmbito da revisão, as responsabilidades do órgão de gestão, a extensão das responsabilidades do auditor, a garantia de fiabilidade obtida, e a natureza e forma do relatório. As leis ou regulamentos que regem os trabalhos de revisão do setor público geralmente impõem a designação do auditor. Consequentemente, as cartas de compromisso podem não ser uma prática generalizada no setor público. Apesar de tudo, uma carta de compromisso que apresente as matérias referidas no parágrafo 11 pode ser útil tanto para o auditor do setor público como para o cliente. Os auditores do setor público consideram, portanto, acordar com o cliente os termos do trabalho de revisão através de uma carta de compromisso.*
2. *No setor público, a obrigação do auditor pela auditoria estatutária ou legal pode estender-se a outros trabalhos, tais como uma revisão de informação financeira intercalar. Quando for este o caso, o auditor do setor público não pode evitar tal obrigação e, consequentemente, pode não estar em posição de não aceitar (ver parágrafo 50) ou de abandonar um trabalho de revisão (ver parágrafos 36 e 40(b)). O auditor do setor público pode também não estar em posição de resignar da designação para auditar as demonstrações financeiras anuais (ver parágrafos 40(c) e 62).*
3. *O parágrafo 41 refere a responsabilidade do auditor quando uma matéria que chama a sua atenção faça com que ele acredite na existência de fraude ou incumprimento de leis e regulamentos da entidade. No setor público, o auditor pode estar sujeito a requisitos oficiais ou outros regulamentares para reportar tal matéria a autoridades regulamentares ou outras autoridades públicas.*

Apêndice 1

Exemplo de uma Carta de Compromisso para uma Revisão de Informação Financeira Intercalar

A carta que se segue deve ser usada como guia em conjugação com as considerações feitas no parágrafo 10 desta ISRE e deverá ser adaptada em função das circunstâncias e requisitos que a cada caso couberem.

Ao Conselho de Administração (ou o representante apropriado do órgão de gestão)

Esta carta destina-se a confirmar o nosso entendimento acerca das condições e objetivos do nosso trabalho para a revisão do balanço intercalar da entidade em 30 de junho de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de seis meses então findo.

O nossa revisão será conduzida de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board, com o objetivo de nos proporcionar uma base para relatar se algo chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [indicar o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro]. Tal revisão consiste em fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão e não exige, geralmente, corroboração da informação obtida. O âmbito de uma revisão de informação financeira intercalar é substancialmente menor que o âmbito de uma auditoria conduzida de acordo as Normas Internacionais de Auditoria cujo objetivo é a expressão de uma opinião respeitante às demonstrações financeiras e, por conseguinte, não expressamos tal opinião.

Esperamos relatar sobre a informação financeira intercalar como segue:

[Incluir texto de um exemplo de relatório]

A responsabilidade pela informação financeira intercalar, incluindo a sua adequada divulgação, é do órgão de gestão da entidade. Essa responsabilidade inclui conceber, implementar e manter o controlo interno relevante para a preparação e apresentação de informação financeira intercalar que esteja isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro, seleccionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas, e fazer

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA
PELO AUDITOR INDEPENDENTE DA ENTIDADE

estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias. Como parte da nossa revisão, solicitaremos declarações escritas ao órgão de gestão, com respeito a asserções feitas em conexão com a revisão. Também solicitaremos que sempre que qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indique que tal informação foi sujeita a revisão, o nosso relatório será também incluído no documento.

Uma revisão de informação financeira intercalar não proporciona garantia de fiabilidade de que ficaremos conhecedores de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Adicionalmente, não se pode referir o nosso trabalho para divulgar se existem fraudes ou erros, ou atos ilegais. Contudo, informá-los-emos de quaisquer matérias significativas que cheguem ao nosso conhecimento.

Aguardamos uma total cooperação com o vosso pessoal e confiamos que nos disponibilizarão quaisquer registos, documentação e outra informação que solicitarmos em conexão com a nossa revisão.

[Inserir aqui informação adicional respeitante a honorários e esquemas de faturação, como apropriado].

Esta carta será eficaz para anos futuros salvo se for dado como findo, emendado ou substituído (se aplicável).

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta para indicar que ela está em conformidade com o vosso entendimento dos nossos trabalhos de revisão das demonstrações financeiras.

Tomámos conhecimento em nome da Sociedade ABC

(assinada)

Nome e título

Data

Apêndice 2

Procedimentos Analíticos que o Auditor pode Considerar quando efetua uma Revisão de Informação Financeira Intercalar

Entre os exemplos de procedimentos analíticos que o auditor pode considerar quando efetua uma revisão de informação financeira intercalar incluem-se os seguintes:

- Comparar a informação financeira intercalar com a informação financeira intercalar do período imediatamente precedente, com a informação financeira intercalar do período correspondente do ano imediatamente precedente, com a informação financeira intercalar prevista pelo órgão de gestão para o período corrente, e com as mais recentes demonstrações financeiras auditadas.
- Comparar a informação financeira intercalar corrente com os resultados previstos, tais como orçamentos ou previsões (por exemplo, comparar os saldos de impostos e a relação entre a provisão para impostos sobre o rendimento e o resultado tributável na informação financeira do período intercalar com a correspondente informação em (a) orçamentos, e (b) informação financeira de períodos anteriores.
- Comparar a informação financeira intercalar corrente com a informação não financeira relevante.
- Comparar as quantias registadas, ou os rácios desenvolvidos a partir de quantias registadas, com as expectativas desenvolvidas pelo auditor. O auditor desenvolve tais expectativas identificando e aplicando relacionamentos que razoavelmente se espera que existam baseados no seu conhecimento da entidade e do setor em que a entidade opera.
- Comparar rácios e indicadores do período intercalar corrente com os de entidades do mesmo setor.
- Comparar relacionamentos entre elementos da informação financeira intercalar corrente com os relacionamentos correspondentes da informação financeira intercalar de períodos anteriores, por exemplo, tipo de gasto como uma percentagem de vendas, tipo de ativos como uma percentagem de ativos total, e percentagem de alterações em vendas para a percentagem de alterações em contas a receber.
- Comparar dados desagregados. O que se segue são exemplos de como os dados podem ser desagregados:
 - Por período, por exemplo, itens de rédito ou gasto desagregados em quantias, trimestrais, mensais ou semanais.

- Por linha de produto ou fonte de rédito.
- Por localização, por exemplo, por componente.
- Por atributos da transação, por exemplo, rédito gerado por designers, arquitetos, ou especialista.
- Por vários atributos da transação, por exemplo, vendas por produto e mês.

Apêndice 3

Exemplo de uma Declaração do Órgão de Gestão

A carta que se segue não se destina a ser uma carta padrão. As declarações do órgão de gestão variarão de entidade para entidade e de um período intercalar para o próximo.

(Cabeçalho da entidade)

(Ao Auditor)

(Data)

Parágrafos introdutórios quando a informação financeira intercalar compreender demonstrações financeiras sintéticas:

Esta carta é proporcionada no âmbito da vossa revisão do balanço sintético da Entidade ABC em 31 de março de 20X1 e das demonstrações sintéticas dos resultados, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa para o período de três meses então findo com a finalidade de expressar uma conclusão sobre se algo chegou ao vosso conhecimento que vos leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [indicar o referencial de relato financeiro, incluindo uma referência para a jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro].

Reconhecemos a nossa responsabilidade pela preparação e apresentação da informação financeira intercalar de acordo com [indicar o referencial de relato financeiro aplicável].

Parágrafos introdutórios quando a informação financeira intercalar compreender um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparado de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada:

Esta carta é proporcionada no âmbito da vossa revisão do balanço da Entidade ABC em 31 de março de 20X1 e das demonstrações dos resultados, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa do período de três meses então findo e de um resumo das políticas contabilísticas significativas e de outras notas explicativas com a finalidade de expressarem uma conclusão sobre se algo chegou ao vosso conhecimento que vos leve a concluir que a informação financeira intercalar não dá uma imagem verdadeira e apropriada de (ou não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais,) a posição financeira da Entidade ABC em 31 de março de 20X1, e do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa de acordo com [indicar o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou

país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro].

Reconhecemos a nossa responsabilidade pela apresentação apropriada da informação financeira intercalar de acordo com [indicar o referencial de relato financeiro aplicável].

Confirmamos, tanto quanto conhecemos e acreditamos, o seguinte:

- A informação financeira intercalar atrás referida foi preparada e está apresentada de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável].
- Disponibilizámos-vos todos os registos contabilísticos e documentação de suporte e todas as atas de reuniões de acionistas e do conselho de administração (nomeadamente as realizadas em [inserir datas aplicáveis]).
- Não há transações materiais que não tenham sido devidamente registadas nos registos contabilísticos subjacentes à informação financeira intercalar.
- Não existem incumprimentos conhecidos de leis e regulamentos, reais ou potenciais, que possam ter um efeito material na informação financeira intercalar em caso de incumprimento.
- Reconhecemos a responsabilidade pela conceção e implementação de controlo interno para evitar e detetar fraudes e erros.
- Divulgámos-vos todos os factos significativos relativos a quaisquer fraudes conhecidas ou sob suspeita que possam ter afetado a entidade.
- Divulgámos-vos os resultados da nossa avaliação do risco de que a informação financeira intercalar possa estar materialmente distorcida em consequência de fraude.
- Cremos que os efeitos de distorções não corrigidas resumidas no quadro anexo não são materiais, quer individualmente quer em agregado, para a informação financeira intercalar tomada como um todo.
- Confirmamos a plenitude da informação que vos foi prestada respeitante à identificação de partes relacionadas.
- O que se segue foi devidamente registado e, quando apropriado, adequadamente divulgado na informação financeira intercalar:
 - Transações com partes relacionadas, incluindo vendas, compras, empréstimos, transferências, acordos de locação e garantias, e quantias a receber de ou a pagar a partes relacionadas;
 - Garantias, escritas ou verbais, segundo as quais a entidade é contingentemente responsável; e
 - Acordos e opções para recomprar ativos previamente vendidos.

- A apresentação e divulgação das mensurações pelo justo valor de ativos e de passivos estão de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. Os pressupostos usados refletem a nossa intenção e capacidade de tomar medidas específicas em nome da entidade, quando relevantes para a mensuração ou divulgação pelo justo valor.
- Não temos planos ou intenções que possam afetar materialmente o valor escriturado ou a classificação de ativos e passivos refletidos na informação financeira intercalar.
- Não temos planos para abandonar linhas de produtos ou outros planos ou intenções que resultem em inventários excessivos ou obsoletos, e nenhum inventário está apresentado por uma quantia que excede o seu valor realizável.
- A entidade tem título de propriedade adequado de todos os ativos e não há ônus ou penhores sobre os ativos da entidade.
- Registámos ou divulgámos, como apropriado, todos os passivos, não só reais como contingentes.
- [Adicionar quaisquer outras declarações relativas a novas normas contabilísticas implementadas pela primeira vez e considerar quaisquer declarações adicionais exigidas por uma nova Norma Internacional de Auditoria que sejam relevantes para a informação financeira intercalar].

Tanto quanto sabemos e acreditamos, não ocorreram acontecimentos subsequentes à data do balanço e até à data desta carta que possam exigir ajustamento ou divulgação na mencionada informação financeira intercalar.

(Administrador)

(Diretor Financeiro)

Exemplos de Relatórios de Revisão sobre Informação Financeira Intercalar

Conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada (ver parágrafo 43(i))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas, em anexo.⁴ O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuamos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.⁵ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

⁴ O auditor pode querer indicar a autoridade reguladora ou equivalente onde a informação financeira intercalar é depositada.

⁵ No caso de uma revisão de informação financeira histórica que não seja intercalar, esta frase deve ser substituída por: “Efetuamos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410 a qual se aplica a uma revisão de informação financeira histórica efetuada pelo auditor independente da entidade.” O resto do relatório deve ser adaptado conforme necessário às circunstâncias.

Conclusão

Baseados na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não dá uma imagem verdadeira e apropriada da (ou “*não apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a*”) posição financeira da entidade em 31 de março de 20X1, e do seu desempenho financeiro e dos fluxos de caixa no período de três meses findo naquela data de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Outra Informação Financeira Intercalar (ver parágrafo (43(j)))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço [sintético] da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa [sintéticas] relativos ao período de três meses então findo⁶, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.⁷ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria

Conclusão

Baseados na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não está preparada, em todos os aspetos materiais de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

⁶ Ver nota de rodapé 1.

⁷ Ver nota de rodapé 2.

Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão com Reservas Relativa a uma Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

Conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada (ver parágrafo 43(i))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas, em anexo.⁸ O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.⁹ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

⁸ Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

⁹ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Base para a conclusão com reservas

Com base na informação que nos foi proporcionada pelo órgão de gestão, a Entidade ABC não incluiu no ativo tangível nem nas dívidas a longo prazo algumas obrigações de locação que entendemos deverem ser capitalizadas para estarem em conformidade com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. Esta informação indica que se estas obrigações de locação estivessem capitalizadas em 31 de março de 20X1, o ativo tangível seria aumentado de €....., as dívidas a longo prazo de €..... e o resultado líquido e o resultado por ação aumentados (diminuídos) de €..... e de €....., respetivamente, para o período de três meses então findo.

Conclusão com reservas

Baseados na nossa revisão, com exceção da matéria descrita no parágrafo anterior, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não dá uma imagem verdadeira e apropriada da (ou “*não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a*”) posição financeira da entidade em 31 de março de 20X1, e do seu desempenho financeiro e dos fluxos de caixa no período de três meses findo naquela data de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Outra Informação Financeira Intercalar (ver parágrafo (43(j)))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço [sintético] da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa [sintéticas] relativos ao período de três meses então findo¹⁰, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.¹¹ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

Base para a conclusão com reservas

Com base na informação que nos foi proporcionada pelo órgão de gestão, a Entidade ABC não incluiu no ativo tangível nem nas dívidas a longo prazo algumas obrigações de locação que entendemos deverem ser capitalizadas para estarem em conformidade com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. Esta informação indica que se estas obrigações de locação estivessem capitalizadas em 31 de março de 20X1, o ativo tangível seria aumentado de €....., as dívidas a longo prazo de €..... e o resultado líquido e o resultado por ação aumentados (diminuídos) de €..... e de €....., respetivamente, para o período de três meses então findo.

¹⁰ Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

¹¹ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Conclusão com reservas

Baseados na nossa revisão, com exceção da matéria descrita no parágrafo anterior, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não está preparada, em todos os aspectos materiais de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Apêndice 6

Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão com Reservas Relativa a uma Limitação de Âmbito não Imposta pelo Órgão de Gestão

Conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada (ver parágrafo 43(i))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas, em anexo.¹² O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Exceto como explicado no parágrafo seguinte, efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.¹³ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

¹² Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

¹³ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Base para a conclusão com reservas

Em consequência de um incêndio numa sucursal em (data) que destruiu os seus registos de contas a receber, não conseguimos concluir a nossa revisão de contas a receber que totalizam €..... incluídas na informação financeira intercalar. A entidade está a reconstruir estes registos, mas não é certo que esses registos suportarão a quantia acima indicada e o respetivo ajustamento para dívidas a receber incobráveis. Caso nos fosse possível concluir a nossa revisão das contas a receber, podíamos ter tomado conhecimento de matérias que tornassem necessários ajustamentos à informação financeira intercalar.

Conclusão com reservas

Exceto quanto aos ajustamentos à informação financeira intercalar de que tomássemos conhecimento caso não tivesse existido a situação descrita no parágrafo anterior, baseados na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não dá uma imagem verdadeira e apropriada da (ou “*não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a*”) posição financeira da entidade em 31 de março de 20X1, e do seu desempenho financeiro e dos fluxos de caixa no período de três meses findo naquela data de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Outra Informação Financeira Intercalar (ver parágrafo (43(j)))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço [sintético] da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa [sintéticas] relativos ao período de três meses então findo¹⁴, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Exceto como explicado no parágrafo seguinte, efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.¹⁵ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

Base para a conclusão com reservas

Em consequência de um incêndio numa sucursal em (data) que destruiu os seus registos de contas a receber, não conseguimos concluir a nossa revisão de contas a receber que totalizam €..... incluídas na informação financeira intercalar. A entidade está a reconstruir estes registos, mas não é certo que esses registos suportarão a quantia acima indicada e o respetivo ajustamento para dívidas a receber incobráveis. Caso nos fosse possível concluir a nossa revisão das contas a receber, podíamos ter tomado conhecimento de matérias que tornassem necessários ajustamentos à informação financeira intercalar.

¹⁴ Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

¹⁵ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Conclusão com reservas

Exceto quanto aos ajustamentos à informação financeira intercalar de que tomássemos conhecimento caso não tivesse existido a situação descrita no parágrafo anterior, baseados na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira intercalar anexa não está preparada, em todos os aspetos materiais de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Exemplos de Relatórios de Revisão com uma Conclusão Adversa Relativa a uma Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

Conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir uma apresentação apropriada (ver parágrafo 43(i))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas, em anexo.¹⁶ O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.¹⁷ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

¹⁶ Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

¹⁷ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Base para a conclusão adversa

Com início neste período, o órgão de gestão da entidade deixou de consolidar as demonstrações financeiras das suas subsidiárias uma vez que o órgão de gestão considera que a consolidação não é apropriada devido à existência de novos interesses que não controlam significativos. Isto não está de acordo com [indicar referencial de relato financeiro, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro]. Se tivessem sido preparadas demonstrações financeiras consolidadas, praticamente todas as contas da informação financeira intercalar teriam sido significativamente diferentes.

Conclusão adversa

A nossa revisão indica que, dado que os investimento da entidade em subsidiárias não foram contabilizados numa base consolidada, como descrito no parágrafo anterior, esta informação financeira intercalar não dá uma imagem verdadeira e apropriada da (ou “*não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a*”) posição financeira da entidade em 31 de março de 20X1, e do seu desempenho financeiro e dos fluxos de caixa no período de três meses findo naquela data de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

Outra Informação Financeira Intercalar (ver parágrafo (43(j)))

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário apropriado)

Introdução

Procedemos à revisão do balanço [sintético] da entidade ABC em 31 de março de 20X1 e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa [sintéticas] relativos ao período de três meses então findo¹⁸, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

Âmbito da revisão

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade*.¹⁹ Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

Base para a conclusão adversa

Com início neste período, o órgão de gestão da entidade deixou de consolidar as demonstrações financeiras das suas subsidiárias uma vez que o órgão de gestão considera que a consolidação não é apropriada devido à existência de novos interesses que não controlam significativos. Isto não está de acordo com [indicar referencial de relato financeiro, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro]. Se tivessem sido preparadas demonstrações financeiras consolidadas, praticamente todas as contas da informação financeira intercalar teriam sido significativamente diferentes.

¹⁸ Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

¹⁹ Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

Conclusão adversa

A nossa revisão indica que, dado que os investimento da entidade em subsidiárias não foram contabilizados numa base consolidada, como descrito no parágrafo anterior, esta informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável, incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando o referencial de relato financeiro não for o das Normas Internacionais de Relato Financeiro].

AUDITOR

Data

Domicílio

NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3000 (REVISTA)

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE QUE NÃO SEJAM AUDITORIAS OU REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de ou após
15 de dezembro de 2015)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1–4
Âmbito	5–8
Data de Eficácia	9
Objetivos	10–11
Definições	12–13
Requisitos	
Condução de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade de Acordo com as ISAE	14–19
Requisitos Éticos	20
Aceitação e Continuação.....	21–30
Controlo de Qualidade	31–36
Ceticismo Profissional, Julgamento Profissional e Técnicas e Competências de Garantia de Fiabilidade.....	37–39
Planeamento e Execução do Trabalho	40–47
Obtenção de prova	48–60
Acontecimentos subsequentes	61
Outra Informação	62
Descrição dos Critérios Aplicáveis	63
Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade	64–66

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	67–71
Conclusões modificadas e não modificadas	72–77
Outras Responsabilidades de Comunicação	78
Documentação	79–83
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Introdução	A1
Objetivos	A2
Definições	A3–A20
Condução de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade de Acordo com as ISAE	A21–A29
Requisitos éticos	A30–A34
Aceitação e Continuação.....	A35–A59
Controlo de Qualidade	A60–A75
Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional	A76–A85
Planeamento e Execução do Trabalho	A86–A108
Obtenção de prova	A109–A140
Acontecimentos subsequentes	A141–A142
Outra Informação	A143
Descrição dos Critérios Aplicáveis	A144–A146
Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade	A147–A158
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	A159–A188
Conclusões modificadas e não modificadas	A189–A192
Outras Responsabilidades de Comunicação	A193–199
Documentação	A200–A207
Apêndice: Funções e Responsabilidades	

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) aborda os trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica, que estão abrangidas pelas Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e pelas Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE). (Ref: Parágrafos A21–A22)
2. Os trabalhos de garantia de fiabilidade incluem trabalhos de validação, no qual um terceiro que não o profissional mensura ou avalia a matéria em apreciação face a critérios estabelecidos, e trabalhos diretos, nos quais o profissional mensura ou avalia a matéria em apreciação face a critérios estabelecidos. Esta ISAE contém requisitos e material de aplicação e outro material explicativo específicos para trabalhos de validação tanto de garantia razoável como de garantia limitada de fiabilidade. Esta ISAE também pode ser aplicada em trabalhos diretos tanto de garantia razoável como de garantia limitada de fiabilidade, adaptados e complementados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho.
3. Esta ISAE é baseada no pressuposto de que:
 - (a) Os membros da equipa de trabalho e o revisor de controlo de qualidade do trabalho (nos casos em que for designado) estão sujeitos ao cumprimento das Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (o Código do IESBA) relativo a trabalhos de garantia de fiabilidade, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, que sejam no mínimo tão exigentes; e (Ref: Parágrafos A30–A34)
 - (b) O profissional que está a efetuar o trabalho faz parte de uma firma que está sujeita à ISQC 1¹, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, relativos à responsabilidade da firma pelo seu sistema de controlo interno, que seja no mínimo tão exigente como aquele. (Ref: Parágrafos A61–A66)
4. O controlo de qualidade das firmas que realizam trabalhos de garantia de fiabilidade e o cumprimento dos princípios éticos, incluindo os requisitos de independência, são amplamente reconhecidos como sendo de interesse público e parte integrante de trabalhos de garantia de fiabilidade de alta qualidade. Os profissionais de auditoria em prática pública estão familiarizados com estes requisitos. Se um profissional competente que não seja um profissional de

¹ Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

auditoria em prática pública decidir declarar que cumpre esta ou outra ISAE, é importante que reconheça que esta ISAE inclui requisitos que refletem o pressuposto referido no parágrafo anterior.

Âmbito

5. Esta ISAE abrange trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam trabalhos de auditoria e revisão de informação financeira histórica, como descrito no *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*. Quando outra ISAE for relevante para a matéria em apreciação de um trabalho específico, essa ISAE aplica-se adicionalmente à presente ISAE. (Ref: Parágrafos A21–A22)
6. Nem todos os trabalhos efetuados pelos profissionais são trabalhos de garantia de fiabilidade. Outros trabalhos frequentemente efetuados que não são de garantia de fiabilidade como definidos no parágrafo 12(a), (e, por isso, não abrangidos pela presente ISAE), incluem:
 - (a) Trabalhos abrangidos pelas Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS), tais como trabalhos para executar procedimentos acordados e trabalhos de compilação;²
 - (b) Preparação de declarações fiscais em que não é expressa qualquer conclusão de garantia de fiabilidade; e
 - (c) Trabalhos de consultoria (ou assessoria), tais como consultoria de gestão e consultoria fiscal. (Ref: Parágrafo A1)
7. Um trabalho de garantia de fiabilidade efetuado de acordo com as ISAE pode ser parte de um trabalho mais abrangente. Em tais circunstâncias, as ISAE apenas são relevantes para a parte do trabalho de garantia de fiabilidade.
8. Os trabalhos a seguir indicados, em consistência com as definições do parágrafo 12(a), não são considerados trabalhos de garantia de fiabilidade nos termos da presente ISAE:
 - (a) Trabalhos para prestar testemunho em processos judiciais relativos a matérias de contabilidade, auditoria, impostos ou outras; e
 - (b) Trabalhos que incluam opiniões, pontos de vista ou linguagem profissional a partir dos quais um utilizador possa inferir que há alguma garantia de fiabilidade, se se verificar tudo o seguinte:
 - (i) Essas opiniões, pontos de vista ou linguagem são meramente laterais para o trabalho como um todo;

² ISRS 4400, *Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira*, e ISRS 4410, *Trabalhos de Compilação*

- (ii) Qualquer relatório emitido é de uso expressamente restrito aos utilizadores especificados no relatório;
- (iii) Existe um acordo escrito com os utilizadores especificados de que o trabalho não é um trabalho de garantia de fiabilidade; e
- (iv) O trabalho não está relatado como de garantia de fiabilidade no relatório do profissional.

Data de Eficácia

9. Esta ISAE é eficaz para trabalhos de garantia de fiabilidade cujos relatórios sejam emitidos em ou após 15 de dezembro de 2015.

Objetivos

10. Ao conduzir um trabalho de garantia de fiabilidade, os objetivos do profissional são:
- (a) Obter garantia razoável de fiabilidade ou garantia limitada de fiabilidade, conforme apropriado, sobre se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorções materiais;
 - (b) Expressar uma conclusão acerca do resultado da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação, através de um relatório escrito, que transmita uma conclusão de garantia razoável de fiabilidade ou de garantia limitada de fiabilidade e descreva a base para a conclusão; e (Ref: Parágrafo A2)
 - (c) Comunicar adicionalmente outras matérias exigidas por esta ISAE e outras ISAE relevantes.
11. Em todos os casos em que não seja possível obter garantia razoável de fiabilidade ou garantia limitada de fiabilidade, conforme apropriado, e uma conclusão com reservas no relatório de garantia de fiabilidade for insuficiente nas circunstâncias para o relato aos utilizadores, esta ISAE exige que o profissional se escuse de emitir uma conclusão ou renuncie ao trabalho, quando tal renúncia for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis.

Definições

12. Para as finalidades desta e de outras ISAE, a menos que indicado o contrário, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante. (Ref: Parágrafo A27)
- (a) Ceticismo profissional – Atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção, e uma apreciação crítica da prova.

- (b) Circunstâncias do trabalho – O contexto amplo que define o trabalho em particular, que inclui: os termos do acordo do trabalho, se o trabalho é um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de garantia limitada de fiabilidade, as características da matéria em apreciação subjacente, os critérios de mensuração ou avaliação, as necessidades de informação dos utilizadores, as características relevantes da parte responsável, e de quem mensura ou avalia, e da parte que contrata e o seu ambiente, e outros assuntos como, por exemplo, acontecimentos, transações, condições e práticas, que possam ter efeito significativo no trabalho.
- (c) Critérios – As referências utilizadas para mensurar ou avaliar a matéria em apreciação subjacente. Os “critérios aplicáveis” são os critérios utilizados para o trabalho em particular. (Ref: Parágrafo A10)
- (d) Distorção – Uma diferença entre a informação da matéria em apreciação e a adequada mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente de acordo com os critérios. As distorções podem ser intencionais ou não intencionais, qualitativas ou quantitativas e incluem omissões.
- (e) Distorção de um facto (relacionado com outras informações) – Outra informação que não está relacionada com os assuntos que constam da informação da matéria em apreciação, ou no relatório de garantia de fiabilidade, e que é apresentada incorretamente. Uma distorção material de um facto pode prejudicar a credibilidade do documento contendo a informação da matéria em apreciação.
- (f) Equipa de trabalho – Todos os sócios e pessoal que efetuam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos nesse trabalho. Isto exclui um perito externo do profissional contratado pela firma ou por uma firma da rede.
- (g) Firma – Um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de profissionais. A “Firma” deve ser lida como referindo-se aos seus equivalentes do setor público, quando relevante.
- (h) Função de auditoria interna – Uma função de uma entidade que efetua atividades de garantia de fiabilidade e consultoria concebidas para avaliar e melhorar a eficácia do governo da entidade, da gestão do risco e dos processos de controlo interno.
- (i) Informação da matéria em apreciação – O resultado da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face a critérios, isto é, a informação que resulta da aplicação de critérios estabelecidos à matéria em apreciação subjacente. (Ref: Parágrafo A19)
- (j) Informação financeira histórica – Informação expressa em termos financeiros em relação a uma determinada entidade, derivada

principalmente do sistema contabilístico dessa entidade, sobre acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou sobre condições ou circunstâncias em determinadas datas no passado.

- (k) Julgamento profissional – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de garantia de fiabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho.
- (l) Matéria em apreciação subjacente – O fenómeno que é mensurado ou avaliado pela aplicação dos critérios.
- (m) Mensurador ou avaliador – O terceiro que mensura ou avalia a matéria em apreciação subjacente face a critérios. O mensurador ou avaliador possui conhecimentos sobre a matéria em apreciação subjacente. (Ref: Parágrafos A37 e A39)
- (n) Outra informação – Informação (distinta da informação da matéria em apreciação e do respetivo relatório de garantia de fiabilidade) que está incluída por lei, regulamento ou prática, num documento contendo a informação da matéria em apreciação e o respetivo relatório de garantia de fiabilidade.
- (o) Parte que contrata – A parte que contrata o auditor para que este execute o trabalho de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafo A15)
- (p) Parte responsável – A parte responsável pela matéria em apreciação subjacente. (Ref: Parágrafo A37)
- (q) Perito do profissional – Um indivíduo ou organização com competências especializadas numa área que não seja a garantia de fiabilidade, cujo trabalho nessa área é usado pelo profissional para o ajudar a obter prova suficiente e apropriada. Um perito do profissional pode ser interno (que seja sócio ou pertença ao pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, da firma do profissional ou de uma firma da rede), ou externo.
- (r) Profissional – A pessoa ou pessoas que conduzem o trabalho (geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma). Quando uma ISAE pretende expressamente que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “profissional”. (Ref: Parágrafo A37)
- (s) Prova – Informação usada pelo profissional para chegar às suas conclusões. A prova inclui a informação contida nos sistemas de

informação relevantes, e outra informação. Para as finalidades desta ISAE: (Ref: Parágrafos A147–A153)

- (i) A suficiência da prova é a medida da quantidade da prova.
- (ii) A apropriação da prova é a medida da qualidade da prova.
- (t) Risco de distorção material – O risco de a informação da matéria em apreciação subjacente estar materialmente distorcida antes do trabalho.
- (u) Risco do trabalho – O risco de um profissional expressar uma conclusão inapropriada quando a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. (Ref: Parágrafos A11–A14)
- (v) Sócio responsável pelo trabalho – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho e pela sua execução, e pelo relatório de garantia de fiabilidade que é emitido em nome da firma, e que goza, quando exigido, de autoridade apropriada concedida por um organismo profissional, legal ou regulador. O “Sócio responsável pelo trabalho” deve ser lido como referindo-se aos seus equivalentes do setor público, quando relevante.
- (w) Técnicas e competências de garantia de fiabilidade – As técnicas e competências relativas ao planeamento, recolha de prova, avaliação da prova, comunicação e relato, demonstrados por um profissional, que são distintas da perícia na matéria em apreciação subjacente de qualquer trabalho específico de garantia de fiabilidade ou da sua mensuração ou avaliação. (Ref: Parágrafo A9)
- (x) Trabalho de garantia de fiabilidade – Um trabalho em que um profissional espera obter prova suficiente e apropriada para expressar uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores, que não sejam a parte responsável, sobre a informação da matéria em apreciação (isto é, sobre o desfecho da avaliação ou mensuração de uma matéria em apreciação face a critérios). Cada trabalho de garantia de fiabilidade é visto em duas dimensões: (Ref: Parágrafo A3)
 - (i) Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade:
 - a. Trabalho de garantia razoável de fiabilidade – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual o profissional reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do profissional é expressa numa forma que transmite a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face a critérios estabelecidos.

- b. Trabalho de garantia limitada de fiabilidade – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual o profissional reduz o risco do trabalho para um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas onde esse risco é maior do que o risco num trabalho de garantia razoável de fiabilidade como base para a expressão de uma conclusão numa forma que transmite se, com base nos procedimentos efetuados e na prova obtida, algum assunto chegou ao seu conhecimento que o leva a acreditar que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados pelo profissional num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são limitados quando comparados com os que são necessários em trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, mas são planeados para obter um nível de segurança que seja, no seu julgamento profissional, significativo. Para ser significativo, o nível de segurança obtido pelo profissional deve ser capaz de aumentar a confiança dos utilizadores acerca da informação da matéria em apreciação para um nível que seja claramente maior do que irrelevante. (Ref: Parágrafos A3–A7).
- (ii) Trabalho de validação e trabalho direto: (Ref: Parágrafo A8)
- a. Trabalho de validação – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual um terceiro que não seja o profissional mensura ou avalia a matéria em apreciação subjacente face a critérios estabelecidos. Esse terceiro também apresenta, frequentemente, a consequente informação da matéria em apreciação num relatório ou declaração. Contudo, em alguns casos, essa informação pode ser apresentada pelo profissional no seu relatório. Num trabalho de validação, a conclusão do profissional menciona se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material. A conclusão do profissional pode ser expressa em termos: (Ref: Parágrafos A179 e A181)
 - i. Da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis;
 - ii. Da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis; ou
 - iii. De uma declaração feita pela parte apropriada.
 - b. Trabalho direto – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual o profissional mensura ou avalia a matéria em apreciação subjacente face aos critérios aplicáveis, e

apresenta a resultante informação da matéria em apreciação como parte, ou como anexo, do seu relatório. Num trabalho direto, a conclusão do profissional expressa o resultado relatado da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face aos critérios estabelecidos.

- (y) Utilizadores – Os indivíduos ou organizações, ou grupos deles, que o profissional espera que utilizem o relatório de garantia de fiabilidade. Em alguns casos, pode haver utilizadores distintos daqueles a quem o relatório é endereçado. (Ref: Parágrafos A16–A18 e A37)
13. Para as finalidades desta e de outras ISAE, as referências a “parte(s) apropriada(s)” devem ser entendidas como “a parte responsável, o mensurador ou avaliador, ou a parte que contrata, conforme apropriado”. (Ref: Parágrafos A20–A37)

Requisitos

Condução de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade de Acordo com as ISAE

Cumprimento das Normas que são Relevantes para o Trabalho

14. O profissional deve cumprir esta ISAE e qualquer outra ISAE específica relevante para o trabalho.
15. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ou qualquer outra ISAE, a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISAE e de qualquer outra ISAE relevante para o trabalho. (Ref: Parágrafos A21, A22 e A171).

Texto de uma ISAE

16. O profissional deve conhecer o texto integral de uma ISAE, incluindo o respetivo material de aplicação e outro material explicativo, para compreender os seus objetivos e aplicar os seus requisitos de forma apropriada. (Ref: Parágrafos A23–A28)

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

17. Sem prejuízo do referido no próximo parágrafo, o profissional deve cumprir cada um dos requisitos desta ISAE e de qualquer outra ISAE específica da matéria em apreciação, a não ser que, nas circunstâncias do trabalho, o requisito não seja relevante por ter condições e a condição não existe. Os requisitos que se aplicam apenas a trabalhos de garantia limitada ou garantia razoável de fiabilidade estão apresentados em formato tabular com a letra “L” (garantia limitada) ou “R” (garantia razoável) após o número do parágrafo. (Ref: Parágrafo A29)

18. Em circunstâncias excepcionais, o profissional pode julgar necessário derrogar o cumprimento de um requisito relevante. Em tais circunstâncias, o profissional deve efetuar procedimentos alternativos para alcançar o objetivo desse requisito. Espera-se que a necessidade de proceder desta forma apenas surja quando o requisito é relativo à execução de um procedimento específico e, nas circunstâncias específicas do trabalho, esse procedimento seria ineficaz para alcançar o objetivo do requisito.

Falha no Alcance do Objetivo

19. Se um objetivo desta ISAE ou de outra ISAE específica da matéria em apreciação não puder ser alcançado, o profissional deve avaliar se essa circunstância exigirá que a sua conclusão seja modificada ou se deve renunciar ao trabalho (quando a renúncia for possível de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis). A falha no alcance do objetivo de uma ISAE relevante representa uma matéria significativa que exige documentação de acordo com o parágrafo 79 desta ISAE.

Requisitos Éticos

20. O profissional deve cumprir as Partes A e B do Código do IESBA relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade, ou outros requisitos profissionais ou requisitos impostos por leis ou regulamentos, que sejam no mínimo tão exigentes como aqueles. (Ref: Parágrafos A30–A34 e A60)

Aceitação e Continuação

21. O sócio responsável pelo trabalho deve estar satisfeito de que foram cumpridos pela firma os procedimentos apropriados acerca da aceitação ou continuação do relacionamento com os clientes e trabalhos de garantia de fiabilidade, e deve concluir que as conclusões alcançadas foram apropriadas.
22. O profissional deve aceitar ou continuar um trabalho de garantia de fiabilidade apenas quando: (Ref: Parágrafos A30–A34)
- (a) Não tiver motivos para acreditar que os requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, não serão cumpridos;
 - (b) Estiver convencido que a equipa que realizará o trabalho possui a capacidade e as competências apropriadas; e (ver também o parágrafo 32)
 - (c) Foi acordada a base em que o trabalho deverá ser efetuado:
 - (i) Estabelecendo que estão presentes as pré-condições para um trabalho de garantia de fiabilidade; e (ver também os parágrafos 24 a 26)

- (ii) Confirmando que existe entendimento comum entre o profissional e a parte que contrata dos termos do trabalho, incluindo as responsabilidades de relato por parte do profissional.
23. Se o sócio responsável pelo trabalho obtiver informações que teriam levado a firma a recusar o trabalho, caso a informação estivesse disponível mais cedo, deve comunicar imediatamente essa informação à firma, para que a firma e o sócio responsável pelo trabalho possam tomar as medidas necessárias.

Pré-condições para um Trabalho de Garantia de Fiabilidade

24. Para estabelecer se as pré-condições para um trabalho de garantia de fiabilidade estão presentes, o profissional, com base no conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho e das discussões com as partes apropriadas, deve verificar se: (Ref: Parágrafos A35–A36)
- (a) As funções e as responsabilidades das partes apropriadas são adequadas às circunstâncias; e (Ref: Parágrafos A37–A39)
 - (b) O trabalho apresenta todas as características seguintes:
 - (i) A matéria em apreciação subjacente é apropriada; (Ref: Parágrafos A40–A44)
 - (ii) Os critérios que o profissional espera aplicar na preparação da informação da matéria em apreciação são apropriados para as circunstâncias do trabalho, incluindo que apresentam as seguintes características: (Ref: Parágrafos A45–A50)
 - a. Relevância.
 - b. Plenitude.
 - c. Credibilidade.
 - d. Neutralidade.
 - e. Compreensibilidade.
 - (iii) Os critérios que o profissional espera aplicar na preparação da informação da matéria em apreciação estarão disponíveis aos utilizadores (Ref: Parágrafos A51–A52)
 - (iv) O profissional espera ser capaz de obter a prova necessária para fundamentar a sua conclusão; (Ref: Parágrafos A53–A55)
 - (v) A conclusão do profissional, na forma apropriada de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, estará contida num relatório escrito; e
 - (vi) O trabalho tem um propósito racional incluindo, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, que o profissional espera ser capaz de obter o nível apropriado de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafo A56))

25. Se as pré-condições para um trabalho de garantia de fiabilidade não estiverem presentes, o profissional deve discutir o assunto com a parte que contrata. Se não forem feitas alterações para satisfazer as pré-condições, o profissional não deve aceitar o trabalho como trabalho de garantia de fiabilidade a não ser que seja obrigado a fazê-lo por lei ou regulamento. Contudo, um trabalho executado sob tais circunstâncias não está de acordo com as ISAE. Consequentemente, o profissional não deve incluir qualquer referência no relatório de garantia de fiabilidade do trabalho como tendo sido executado de acordo com esta ou outras ISAE.

Limitação de Âmbito Antes da Aceitação do Trabalho

26. Se a parte que contrata impuser uma limitação ao âmbito do trabalho nos termos de uma proposta de trabalho de garantia de fiabilidade de tal forma que o profissional acredita que a limitação resultará numa escusa de conclusão sobre a informação da matéria em apreciação, não deve aceitar tal trabalho como trabalho de garantia de fiabilidade, a não ser que seja obrigado a fazê-lo por lei ou regulamento. (Ref: Parágrafo A156(c))

Acordo dos Termos do Trabalho

27. O profissional deve acordar os termos de trabalho com a parte que contrata. Estes termos devem ser suficientemente detalhados numa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito, confirmação escrita ou conforme previsto em lei ou regulamento. (Ref: Parágrafos A57–A58)
28. Em trabalhos recorrentes, o profissional deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho sejam revistos e se há a necessidade de relembrar à parte que contrata os termos existentes.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho

29. O profissional não deve acordar uma alteração nos termos do trabalho quando não houver justificadas razões para o fazer. Se a alteração for feita, o profissional não deve desconsiderar a prova que foi obtida antes da alteração. (Ref: Parágrafo A59)

Relatório de Garantia de Fiabilidade Estabelecido por Lei ou Regulamento

30. Em alguns casos, a lei ou regulamento da jurisdição relevante prescreve o modelo ou a redação do relatório de garantia de fiabilidade. Nessas circunstâncias, o profissional deve avaliar:
- (a) Se os utilizadores poderiam interpretar erradamente a conclusão de garantia de fiabilidade; e
 - (b) Em caso afirmativo, se explicações adicionais no relatório de garantia de fiabilidade podem mitigar possíveis interpretações erradas.

Se o profissional concluir que explicações adicionais no relatório de garantia de fiabilidade não conseguem mitigar possíveis interpretações erradas, não deve aceitar o trabalho, a não ser que seja obrigado a fazê-lo por lei ou regulamento. Um trabalho efetuado de acordo com essa por lei ou regulamento não está de acordo com as ISAE. Consequentemente, o profissional não deve incluir quaisquer referências no relatório de garantia de fiabilidade do trabalho como se fosse executado de acordo com esta ou quaisquer outra ISAE. (ver também parágrafo 71)

Controlo de Qualidade

Características do Sócio Responsável pelo Trabalho

31. O sócio responsável pelo trabalho deve:
- (a) Ser um membro de uma firma que aplica a ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos, que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto o ISQC 1; (Ref: Parágrafos A60-A66)
 - (b) Possuir experiência em técnicas e competências de garantia de fiabilidade desenvolvidas através de formação extensa e aplicação prática; e (Ref: Parágrafo A60)
 - (c) Possuir competência suficiente sobre a matéria em apreciação subjacente e a sua mensuração ou avaliação para aceitar a responsabilidade pela conclusão de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A67-A68)

Designação da Equipa

32. O sócio responsável pelo trabalho deve: (Ref: Parágrafo A69)
- (a) Confirmar que a equipa que vai efetuar o trabalho possui coletivamente as capacidades e competências apropriadas para: (Ref: Parágrafos A70-A71)
 - (i) Efetuar o trabalho de acordo com as normas relevantes e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
 - (ii) Ser capaz de emitir um relatório de garantia de fiabilidade que seja apropriado nas circunstâncias.
 - (b) Confirmar que o profissional será capaz de se envolver no trabalho de:
 - (i) De um perito do profissional, nas circunstâncias em que tal trabalho vier a ser utilizado; e (Ref: Parágrafos A70-A71)
 - (ii) De outro profissional, que não faça parte da equipa de trabalho, quando o trabalho de garantia de fiabilidade desse outro profissional vier a ser utilizado, (Ref: Parágrafos A72-A73)
- na medida que seja suficiente para aceitar a responsabilidade pela conclusão sobre a informação da matéria em apreciação.

Responsabilidades do Sócio Responsável pelo Trabalho

33. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade global do trabalho. Isto inclui a responsabilidade:
- (a) Pela execução de procedimentos apropriados sobre a aceitação e a continuação dos relacionamentos com clientes e dos trabalhos;
 - (b) Pelo planeamento e execução do trabalho (incluindo a direção e supervisão apropriada) de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
 - (c) Pela realização de revisões de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da firma, e pela revisão da documentação do trabalho até a data de emissão do relatório de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A74)
 - (d) Pela conservação da documentação apropriada do trabalho para proporcionar prova sobre o cumprimento dos objetivos do trabalho, e que este foi executado de acordo com as ISAE relevantes e requisitos legais e regulamentares aplicáveis relevantes; e
 - (e) Pelas consultas apropriadas que foram realizadas pela equipa de trabalho sobre questões complexas ou controversas.
34. Durante todo o trabalho, o sócio responsável pelo trabalho deve permanecer alerta, através de observação e indagações conforme necessário, para as situações de incumprimento dos requisitos éticos pelos membros da equipa de trabalho. Se surgirem assuntos que chamem a atenção do sócio responsável pelo trabalho através do sistema de controlo de qualidade da firma, ou de outra forma, que indiquem que os membros da equipa de trabalho não cumpriram os requisitos éticos, o sócio responsável pelo trabalho, consultando outros membros da firma, deve determinar a ação apropriada.
35. O sócio responsável pelo trabalho deve considerar os resultados do processo de monitorização do controlo de qualidade da firma, conforme evidenciado na última informação circulada pela firma ou, se aplicável, por outras firmas da rede, e se as deficiências descritas nessa informação podem afetar o trabalho de garantia de fiabilidade.

Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

36. Para os trabalhos em seja exigida revisão do controlo de qualidade por lei ou regulamento ou em que a firma tenha determinado que tal revisão seja feita:
- (a) O sócio responsável pelo trabalho deve responsabilizar-se por discutir as matérias significativos que surgirem durante o trabalho com o revisor do controlo de qualidade do trabalho, não devendo emitir o seu relatório até a finalização dessa revisão; e

- (b) O revisor do controlo de qualidade do trabalho deve efetuar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho, e sobre as conclusões alcançadas para formular o relatório de garantia de fiabilidade. Essa avaliação deve incluir: (Ref: Parágrafo A75)
 - (i) A discussão dos assuntos significativos com o sócio responsável pelo trabalho;
 - (ii) A revisão da informação da matéria em apreciação e do relatório de garantia de fiabilidade proposto;
 - (iii) A revisão de uma seleção de documentos do trabalho relativos aos julgamentos significativos que foram feitos pela equipa de trabalho e sobre as conclusões alcançadas; e
 - (iv) A avaliação das conclusões alcançadas para formular o relatório de garantia de fiabilidade e considerações sobre se o relatório de garantia de fiabilidade proposto é apropriado.

Ceticismo Profissional, Julgamento Profissional e Técnicas e Competências de Garantia de Fiabilidade

- 37. O profissional deve planear e executar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que levem a que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida. (Ref: Parágrafos A76–A80)
- 38. O profissional deve exercer julgamento profissional ao planear e executar o trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos. (Ref: Parágrafos A81–A85)
- 39. O profissional deve aplicar técnicas e competências de garantia de fiabilidade como parte de um processo de trabalho recorrente sistemático e iterativo.

Planeamento e Execução do Trabalho

Planeamento

- 40. O profissional deve planear o trabalho para que seja executado de forma eficaz, incluindo a definição do âmbito, calendário e orientação do trabalho, e a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados que seja necessário efetuar para o seu objetivo. (Ref: Parágrafos A86–A89)
- 41. O profissional deve determinar se os critérios são apropriados nas circunstâncias do trabalho, incluindo que eles apresentem as características identificadas no parágrafo 24(b)(ii).

42. Se for constatado após a aceitação do trabalho que uma ou mais das pré-condições para a realização de um trabalho de garantia de fiabilidade não estão presentes, o profissional deve discutir o assunto com as partes apropriadas, e determinar:
- (a) Se o assunto pode ser resolvido de forma satisfatória;
 - (b) Se é apropriado continuar o trabalho; e
 - (c) Se e como comunicar o assunto no relatório de garantia de fiabilidade.
43. Se for constatado após a aceitação do trabalho que algum ou todos os critérios aplicáveis não são adequados ou que alguma ou todas as matérias em apreciação subjacentes não são apropriadas para o trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional deve considerar a sua renúncia do trabalho, se tal renúncia for possível por lei ou regulamento. Se o profissional continuar com o trabalho, deve emitir uma conclusão com reservas ou adversa, ou uma escusa de conclusão, conforme for apropriado nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A90-A91)

Materialidade

44. O profissional deve considerar a materialidade: (Ref: Parágrafos A92-A100)
- (a) Durante o planeamento e execução do trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo quando determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos; e
 - (b) Quando avalia se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material.

Compreender a Matéria em Apreciação Subjacente e Outras Circunstâncias do Trabalho

45. O profissional deve fazer indagações às partes apropriadas sobre:
- (a) Se eles têm conhecimento de qualquer distorção real, suspeita ou alegadamente intencional, ou incumprimento de leis e regulamentos que afetem a informação da matéria em apreciação; (Ref: Parágrafos A101–A102)
 - (b) Se a parte responsável tem uma função de auditoria interna e, caso tenha, fazer indagações adicionais para compreender as suas atividades e principais resultados dos seus trabalhos com respeito à informação da matéria em apreciação; e
 - (c) Se a parte responsável utilizou algum perito na preparação da informação da matéria em apreciação.

Garantia Limitada de fiabilidade	Garantia Razoável de fiabilidade
<p>46L. O profissional deve compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Possibilitar a identificação de áreas em que é provável que surja uma distorção material na informação da matéria em apreciação; e (b) Assim, ter uma base para conceber e executar procedimentos para abordar as áreas identificadas no parágrafo 46L(a), e para obter garantia limitada de fiabilidade para suportar a sua conclusão. (Ref: Parágrafos A101-A105 e A108) <p>47L. Ao compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho conforme referido no parágrafo 46L, o profissional deve considerar o processo utilizado para preparar a informação da matéria em apreciação. (Ref: Parágrafo A107)</p>	<p>46R. O profissional deve compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Possibilitar a identificação e avaliação dos riscos de distorção material na informação da matéria em apreciação; e (b) Assim, ter uma base para conceber e executar procedimentos para responder aos riscos avaliados, e para obter garantia razoável de fiabilidade para suportar a sua conclusão. (Ref: Parágrafos A101-A104 e A108) <p>47R. Ao compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho conforme referido no parágrafo 46R, o profissional deve obter conhecimento do controlo interno relativo à preparação da informação da matéria em apreciação relevante para o trabalho. Isso inclui a avaliação da conceção desses controlos relevantes para o trabalho, e a determinação se eles foram implementados, executando procedimentos em complemento às indagações feitas ao pessoal responsável pela informação da matéria em apreciação. (Ref: Parágrafo A106)</p>

Obtenção de Prova

Considerações Sobre o Risco e Resposta ao Risco

Garantia Limitada de fiabilidade	Garantia Razoável de fiabilidade
<p>48L. Baseado na sua compreensão (ver parágrafo 46L), o profissional deve: (Ref: Parágrafos A109-A113)</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Identificar áreas em que uma distorção material na informação da matéria em apreciação seja provável de ocorrer;(b) Conceber e executar procedimentos para abordar as áreas identificadas parágrafo 48L(a), e para obter garantia limitada de fiabilidade para suportar a sua conclusão.	<p>48R. Baseado na sua compreensão (ver parágrafo 46R), o profissional deve: (Ref: Parágrafos A109–A111)</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Identificar e avaliar os riscos de distorção material na informação da matéria em apreciação; e(b) Conceber e executar procedimentos para responder aos riscos avaliados, e para obter garantia razoável de fiabilidade para suportar a sua conclusão. Adicionalmente a qualquer outro procedimento sobre a informação da matéria em apreciação que seja apropriado nas circunstâncias do trabalho, os procedimentos do profissional devem incluir a obtenção de prova suficiente e apropriada sobre a eficácia operacional dos controlos relevantes relativamente à informação da matéria em apreciação quando:<ul style="list-style-type: none">(i) A avaliação pelo profissional dos riscos de distorção material incluir a expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia; ou(ii) Os outros procedimentos que não sejam testes de controlos não podem, por si só, proporcionar prova suficiente e apropriada.

Garantia Limitada de fiabilidade	Garantia Razoável de fiabilidade
<p>Determinar se são necessários procedimentos adicionais num trabalho de garantia limitada de fiabilidade</p> <p>49L. Se o profissional tomar conhecimento de algum assunto que o leve a acreditar que a informação da matéria em apreciação pode estar materialmente distorcida, deve conceber e executar procedimentos adicionais para obter prova adicional até que seja capaz de: (Ref: Parágrafos A113–A118)</p> <p>(a) Concluir que não é provável que esse assunto provoque que a informação da matéria em apreciação esteja materialmente distorcida; ou</p> <p>(b) Determinar que o assunto provoca que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida.</p>	<p>Revisão da avaliação de risco num trabalho de garantia razoável de fiabilidade</p> <p>49R. A avaliação do profissional dos riscos de distorção material na informação da matéria em apreciação pode mudar no decurso do trabalho à medida que é obtida prova adicional. Nas circunstâncias em que o profissional obtiver prova que é inconsistente com a prova na qual originalmente baseou a sua avaliação dos riscos de distorção material, deve rever a avaliação e modificar os procedimentos planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A113)</p>

50. Ao conceber e efetuar procedimentos, o profissional deve considerar a relevância e a credibilidade da informação a usar como prova. Se:
- (a) A prova obtida de uma fonte for inconsistente com a obtida de outra fonte; ou
 - (b) O profissional tiver dúvidas sobre a credibilidade da informação a usar como prova,
- deve determinar que alterações ou adições são necessárias aos procedimentos para resolver o assunto, bem como considerar o seu efeito noutros aspetos do trabalho.
51. O profissional deve agregar as distorções não corrigidas identificadas durante o trabalho que não sejam claramente insignificantes. (Ref: Parágrafos A119–A120).

Trabalho Efetuado por um Perito do Profissional

52. Quando for utilizado o trabalho de um perito, o profissional deve, também: (Ref: Parágrafos A121–A125)

- (a) Avaliar se o perito possui a competência, capacidade e objetividade necessárias para os objetivos do trabalho. No caso de perito externo, a avaliação da objetividade deve incluir indagações sobre interesses e relações que podem criar ameaças à objetividade desse perito; (Ref: Parágrafos A126–A129)
- (b) Obter conhecimento suficiente sobre a área de especialidade do perito; (Ref: Parágrafos A130–A131)
- (c) Acordar com o perito a natureza, o âmbito e os objetivos do trabalho; e (Ref: Parágrafos A132–A133)
- (d) Avaliar a adequação do trabalho do perito para os objetivos do auditor. (Ref: Parágrafos A134–A135)

Trabalho Realizado por outro Profissional, pela Parte Responsável, pelo Perito, Mensurador ou Avaliador da Parte Responsável ou por Auditor Interno
(Ref: Parágrafo A136)

- 53. Quando for utilizado o trabalho de outro profissional, o profissional deve avaliar se esse trabalho é adequado para os seus objetivos.
- 54. Se a informação a usar como prova foi elaborada pela parte responsável ou usando o trabalho de um perito, um mensurador ou avaliador da parte responsável, o profissional deve, tendo em conta a importância do trabalho desse perito:
 - (a) Avaliar a competência, a capacidade e a objetividade desse perito;
 - (b) Obter conhecimento do trabalho desse perito; e
 - (c) Avaliar a adequação do trabalho desse perito para servir como prova.
- 55. Se o profissional pretender utilizar o trabalho da função de auditoria interna, deve avaliar o seguinte:
 - (a) A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e políticas e procedimentos relevantes proporcionam objetividade aos auditores internos;
 - (b) O nível de competência da função de auditoria interna;
 - (c) Se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade; e
 - (d) Se o trabalho da função de auditoria interna é adequado para os objetivos do trabalho.

Declarações Escritas

- 56. O profissional deve exigir da parte apropriada uma declaração escrita:
 - (a) De que facultou ao profissional todas as informações que sejam relevantes para o trabalho. (Ref: Parágrafos A54–A55 e A137–A139)

- (b) Que confirme a mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face aos critérios aplicáveis, incluindo que todos os assuntos relevantes estão refletidos na informação da matéria em apreciação.
57. Se, para além da declaração escrita exigida, o profissional determinar que é necessário obter uma ou mais declarações para suportar outras provas relevantes para a informação da matéria em apreciação, deve fazê-lo.
58. Quando as declarações escritas se relacionarem com assuntos que são materiais relativamente à informação da matéria em apreciação, o profissional deve:
- (a) Avaliar a sua razoabilidade e consistência com outras provas obtidas, incluindo outras declarações (orais ou escritas); e
 - (b) Considerar se aqueles que farão as declarações possuem o conhecimento e informação suficientes sobre os assuntos a abordar.
59. A data das declarações escritas deve ser a mais próxima possível do relatório de garantia de fiabilidade, mas não após a data do relatório.

Declarações Escritas Pedidas e Não Facultadas ou Não Credíveis

60. Se uma ou mais das declarações escritas não for facultada ou se o profissional concluir que existem dúvidas suficientes sobre a competência, integridade, valores éticos ou diligência daqueles que as facultaram, ou ainda se as declarações escritas não forem credíveis, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A140):
- (a) Discutir o assunto com a parte apropriada;
 - (b) Reapreciar a integridade das pessoas a quem as declarações foram solicitadas ou recebidas, e avaliar o efeito que isso pode causar na credibilidade das declarações (orais ou escritas) e da prova em geral; e
 - (c) Tomar as medidas apropriadas, incluindo a determinação do possível efeito na conclusão do relatório de garantia de fiabilidade.

Acontecimentos Subsequentes

61. Quando relevante para o trabalho, o profissional deve considerar o efeito, na informação da matéria em apreciação e no seu relatório, de acontecimentos até à data do relatório, e deve, também, responder de forma apropriada às matérias de que tome conhecimento após a emissão do seu relatório e que se fossem conhecidas à data poderiam ter levado o profissional a modificá-lo. A extensão da consideração dos acontecimentos subsequentes depende do potencial de tais acontecimentos afetarem a informação da matéria em apreciação e a adequação da conclusão do auditor. Contudo, o profissional não tem a responsabilidade de efetuar quaisquer procedimentos sobre a informação da matéria em apreciação após a data do seu relatório de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A141–A142)

Outra Informação

62. Quando os documentos que contêm a informação da matéria em apreciação e o respetivo relatório de garantia de fiabilidade incluírem outras informações, o profissional deve ler essas outras informações para identificar se existem inconsistências relevantes dessas outras informações em relação à informação da matéria em apreciação ou ao relatório de garantia de fiabilidade. Se ao ler essas outras informações, o profissional: (Ref: Parágrafo A143)

- (a) Identificar uma inconsistência material entre essas outras informações e a informação da matéria em apreciação ou em relação ao relatório de garantia de fiabilidade; ou
- (b) Tomar conhecimento de uma distorção material nessas outras informações que não estão relacionadas com os assuntos incluídos na informação da matéria em apreciação ou no relatório de garantia de fiabilidade,

deve discutir o assunto com a parte apropriada e tomar as medidas apropriadas.

Descrição dos Critérios Aplicáveis

63. O profissional deve avaliar se a informação da matéria em apreciação faz referência apropriada ou descreve os critérios aplicáveis. (Ref: Parágrafos A144–A146)

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

64. O profissional deve avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida no contexto do trabalho e, se necessário nas circunstâncias, tentar obter prova adicional. O profissional deve considerar todas as provas relevantes, independentemente de elas parecerem corroborar ou contradizer a mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face aos critérios aplicáveis. Se o profissional não conseguir obter a prova adicional necessária, deve considerar as implicações dessa limitação na conclusão conforme parágrafo 65 seguinte. (Ref: Parágrafos A147–A153)

65. O profissional deve formar uma conclusão sobre se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorções materiais. Ao formar tal conclusão, o profissional deve considerar a conclusão referida no parágrafo 64 sobre a suficiência e apropriação da prova obtida, e avaliar se as distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, são materiais. (Ref: Parágrafos A3 e A154–A155)

66. Se o profissional não conseguir obter prova suficiente e apropriada, existe uma limitação de âmbito do trabalho e deverá expressar uma conclusão com reservas, fazer uma escusa de conclusão, ou retirar-se do trabalho quando tal for possível nos termos da lei ou regulamentos aplicáveis, conforme for apropriado. (Ref: Parágrafos A156–A158)

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

67. O relatório de garantia de fiabilidade deve ser escrito e deve conter uma expressão clara da conclusão do profissional sobre a informação da matéria em apreciação. (Ref: Parágrafos A2 e A159–A161)
68. A conclusão do profissional deve estar claramente segregada das informações ou explicações que não pretendam modificar tal conclusão, tais como, parágrafos de ênfase, parágrafos de outras matérias, constatações relacionadas com qualquer aspeto em particular do trabalho, recomendações ou informações adicionais incluídas no relatório de garantia de fiabilidade. A redação utilizada deve deixar claro que uma ênfase, outras matérias, constatações, recomendações ou informações adicionais não modificam a conclusão do auditor. (Ref: Parágrafos A159–A161)

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

69. O relatório de garantia de fiabilidade deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos básicos:
 - (a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A162)
 - (b) Um destinatário; (Ref: Parágrafo A163)
 - (c) Uma identificação ou descrição do nível de garantia de fiabilidade obtida pelo profissional, a informação da matéria em apreciação e, quando aplicável, a matéria em apreciação subjacente. Quando a conclusão do profissional é redigida nos termos de uma declaração feita pela parte responsável, essa declaração deve acompanhar o relatório de garantia de fiabilidade, ser reproduzida no relatório de garantia de fiabilidade ou ser referenciada para uma fonte que esteja disponível para os utilizadores; (Ref: Parágrafo A164)
 - (d) Identificação dos critérios aplicáveis; (Ref: Parágrafo A165)
 - (e) Quando apropriado, uma descrição de qualquer limitação inerente significativa relacionada com a mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face aos critérios aplicáveis; (Ref: Parágrafo A166)
 - (f) Quando os critérios aplicáveis forem concebidos para uma finalidade específica, uma declaração alertando os leitores para esse facto e que, conseqüentemente, a informação da matéria em apreciação pode não ser adequada para outro fim; (Ref: Parágrafos A167–A168)
 - (g) Uma declaração que identifique a parte responsável e o mensurador ou avaliador, caso sejam diferentes, e descreva as respetivas responsabilidades e as responsabilidades do profissional; (Ref: Parágrafo A169)

- (h) Uma declaração indicando que o trabalho foi efetuado de acordo com esta ISAE ou outra ISAE específica à matéria em apreciação; (Ref: Parágrafos A170–A171)
- (i) Uma declaração indicando que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto aquela. Se o profissional não for um auditor, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, legais ou regulamentares que foram aplicados e que devem ser, pelo menos, tão exigentes quanto os da ISQC 1; (Ref: Parágrafo A172)
- (j) Uma declaração indicando que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código de Ética do IESBA, ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares, que sejam pelo menos tão exigentes quanto às Partes A e B do Código de Ética do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade. Se o profissional não for um auditor, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, legais ou regulamentares que foram aplicadas e que devem ser, pelo menos, tão exigentes quanto as Partes A e B do Código de Ética do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A173)
- (k) Um resumo do trabalho efetuado que serviu de base para a conclusão do profissional. No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, é essencial uma identificação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados para se compreender a conclusão do profissional. Neste caso, o resumo do trabalho deve declarar que:
 - (i) Os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variam quanto à natureza e oportunidade, e são menos extensos, do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade; e
 - (ii) Consequentemente, o nível de garantia obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente menor do que aquele que seria obtido se tivesse sido executado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade; (Ref: Parágrafos A6 e A174–A178)
- (l) A conclusão do auditor: (Ref: Parágrafos A2 e A179–A181)
 - (i) Quando apropriado, a conclusão deve informar os utilizadores sobre o contexto em que tal conclusão deve ser lida; (Ref: Parágrafo A180)
 - (ii) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, a conclusão deve ser expressa na forma positiva; (Ref: Parágrafo A179)

- (iii) Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a conclusão deve ser expressa de forma que demonstre se, com base nos procedimentos efetuados e na prova obtida, algum assunto chegou ao conhecimento do profissional que o leve a acreditar que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida; (Ref: Parágrafo A181)
- (iv) A conclusão referida em (ii) ou (iii) deve ser redigida utilizando linguagem apropriada para a matéria em apreciação subjacente e para os critérios aplicáveis, tendo em conta as circunstâncias do trabalho, e deve ser redigida em termos: (Ref: Parágrafo A182)
 - a. Da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis;
 - b. Da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis; ou
 - c. De uma declaração feita pela parte apropriada.
- (v) Quando o profissional expressar uma conclusão modificada, o relatório de garantia de fiabilidade deve conter:
 - a. Uma secção que faça uma descrição do(s) assunto(s) que originou a modificação; e
 - b. Uma secção que contenha a conclusão modificada do profissional; (Ref: Parágrafo A183)
- (m) A assinatura do profissional; (Ref: Parágrafo A184)
- (n) A data do relatório de garantia de fiabilidade. O relatório não pode ter data anterior àquela em que o profissional obteve a prova que serviu de base à sua conclusão, incluindo prova de que aqueles com reconhecida autoridade assumiram a responsabilidade pela informação da matéria em apreciação; (Ref: Parágrafo A185)
- (o) Localidade onde o profissional exerce a sua função.

Referência ao Perito do Profissional no Relatório de Garantia de Fiabilidade

70. Se o profissional fizer referência no relatório de garantia de fiabilidade ao trabalho de um perito do profissional, a redação desse relatório não deve sugerir que a sua responsabilidade pela conclusão expressa no relatório está diminuída pelo envolvimento do perito. (Ref: Parágrafos A186–A188)

Relatório de Garantia de Fiabilidade Prescrito por Lei ou Regulamento

71. Se for exigido ao profissional por lei ou regulamento que utilize um modelo ou redação específico no relatório de garantia de fiabilidade, esse relatório só poderá fazer referência a esta ou outras ISAE se o relatório de garantia de fiabilidade incluir, no mínimo, cada um dos elementos identificados no parágrafo 69.

Conclusões Modificadas e não Modificadas

72. O profissional deve expressar uma conclusão não modificada quando concluir:

- (a) No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, que a informação da matéria em apreciação foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
- (b) No caso de trabalho de garantia limitada de fiabilidade, que, com base nos procedimentos efetuados e na prova obtida, nenhum assunto chegou ao seu conhecimento que o leve a acreditar que a informação da matéria em apreciação não foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

73. Se o profissional considerar necessário:

- (a) Chamar a atenção dos utilizadores para um assunto apresentado ou divulgado na informação da matéria em apreciação que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para a compreensão da informação da matéria em apreciação pelos utilizadores (um Parágrafo de Ênfase); ou
- (b) Comunicar um assunto distinto daqueles que estão apresentados ou divulgados na informação da matéria em apreciação que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão pelos utilizadores do trabalho, das responsabilidades do profissional ou do relatório de garantia de fiabilidade (um Parágrafo de Outras Matérias),

e isso não for proibido por lei ou regulamento, o profissional deve fazê-lo num parágrafo no relatório de garantia de fiabilidade, com um título apropriado, que indique claramente que a sua conclusão não é modificada em relação a esse assunto. No caso de um Parágrafo de Ênfase, tal parágrafo deve referir-se apenas a informação apresentada ou divulgada na informação da matéria em apreciação.

74. O profissional deve expressar uma conclusão modificada nas seguintes circunstâncias:

- (a) Quando, no seu julgamento profissional, existir uma limitação de âmbito e o efeito desse assunto pode ser material (ver Parágrafo 66). Nestes casos, o profissional deve expressar uma conclusão com reservas ou fazer uma escusa de conclusão;
- (b) Quando, no seu julgamento profissional, a informação da matéria em apreciação estiver materialmente distorcida. Nestes casos, o profissional deve expressar uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa. (Ref: Parágrafo A191).

75. O profissional deve expressar uma conclusão com reservas quando, no seu julgamento profissional, os efeitos, ou possíveis efeitos, de um assunto não

forem tão materiais ou profundos que exigiriam uma conclusão adversa ou uma escusa de conclusão. Uma conclusão com reservas deve ser expressa na forma “exceto quanto” aos efeitos, ou possíveis efeitos, do assunto ao qual a reserva se refere. (Ref: Parágrafos A189–A190)

76. Se o profissional expressar uma conclusão modificada devido a uma limitação de âmbito, mas também tiver conhecimento de um assunto que faça com que a informação da matéria em apreciação esteja materialmente distorcida, deve incluir no relatório de garantia de fiabilidade uma descrição clara tanto da limitação de âmbito como do assunto que faz com que a informação da matéria em apreciação esteja materialmente distorcida.
77. Quando a declaração feita pela parte apropriada identificar e descrever de forma adequada que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida, o profissional deve:
 - (a) Expressar uma conclusão com reservas ou conclusão adversa redigida nos termos da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis; ou
 - (b) Se for especificamente exigido pelos termos do contrato que a redação da conclusão de faça nos termos de uma declaração da parte apropriada, expressar uma conclusão não modificada, mas deve incluir um Parágrafo de Ênfase no relatório fazendo referência à declaração feita pela parte apropriada onde se identifica e descreve de forma clara que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. (Ref: Parágrafo A192)

Outras Responsabilidades de Comunicação

78. O profissional deve considerar se, nos termos do contrato e outras circunstâncias do trabalho, algum assunto chegou ao seu conhecimento que deva ser comunicado à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte que contrata, aos encarregados da governação ou a outros. (Ref: Parágrafos A193–A199)

Documentação

79. O profissional deve preparar em tempo útil documentação do trabalho que proporcione o registo das bases que fundamentam o relatório de garantia de fiabilidade e que seja suficiente e apropriada para permitir que um profissional experiente, que não tenha tido qualquer envolvimento anterior com o trabalho, possa compreender: (Ref: Parágrafos A200–A204)
 - (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados para cumprir os requisitos relevantes desta ISAE e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;

- (b) Os resultados dos procedimentos efetuados e a prova obtida; e
 - (c) Os assuntos significativos que surgiram durante o trabalho, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos efetuados para se alcançarem tais conclusões.
80. Se o profissional identificar informação que seja inconsistente com a sua conclusão final sobre um assunto significativo, deve documentar como essa inconsistência foi tratada.
81. O profissional deve arquivar a documentação do trabalho num dossier de trabalho e completar o processo administrativo de arquivo da documentação final do trabalho em tempo útil após a data do relatório de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A205–A206)
82. Após ter sido concluído o arquivo, o profissional não deve eliminar ou retirar documentos do trabalho de qualquer natureza antes do fim do período de retenção. (Ref: Parágrafo A207)
83. Se o profissional julgar necessário alterar documentação do trabalho ou adicionar nova documentação após a conclusão do arquivo final, deve, independentemente da natureza das alterações ou adições, documentar:
- (a) As razões específicas para realizar as alterações ou adições; e
 - (b) Quando, e por quem, elas foram feitas e revistas.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Introdução (Ref: Parágrafo 6)

- A1. Em trabalhos de consultoria, o profissional aplica competências técnicas, educação, observações, experiências e conhecimentos. Os trabalhos de consultoria envolvem um processo analítico que, tipicamente, inclui combinações de atividades relativas a: definição de objetivos, recolha de dados, definição de problemas ou oportunidades, avaliação de alternativas, desenvolvimento de recomendações, incluindo ações, comunicação de resultados e, algumas vezes, implementação de recomendações e seu acompanhamento. Os relatórios (quando emitidos) são geralmente redigidos em estilo narrativo (ou “long form”). Geralmente, o trabalho realizado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e âmbito do trabalho são acordados entre o profissional e o cliente. Qualquer trabalho que cumpra a definição de trabalho de garantia de fiabilidade não é trabalho de consultoria mas, sim, um trabalho de garantia de fiabilidade.

Objetivos

Trabalhos com Informação de Matéria em Avaliação Abrangendo Vários Aspectos (Ref: Parágrafos 10, 65 e 69(1))

- A2. Quando a informação da matéria em apreciação abrange vários aspectos, podem ser feitas conclusões separadas para cada aspecto. Essas conclusões separadas não precisam de estar relacionadas com o mesmo nível de garantia de fiabilidade. Em vez disso, cada conclusão é expressa na forma que for apropriada para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. As referências desta ISAE na conclusão do relatório de garantia de fiabilidade incluem cada uma das conclusões quando forem emitidas conclusões separadas.

Definições

Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos em Trabalhos de Garantia Razoável e Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafos 12(a)(i))

- A3. Como o nível de segurança obtido em trabalhos de garantia limitada de fiabilidade é menor do que em trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos que o profissional efetua num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variam em natureza e momento e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. As principais diferenças entre os procedimentos aplicados em cada um deles incluem:
- (a) A ênfase colocada na natureza dos diversos procedimentos como fonte de prova, irá provavelmente diferir dependendo das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, o profissional pode julgar apropriado, nas circunstâncias específicas de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, dar mais ênfase às indagações ao pessoal da entidade e à aplicação de procedimentos analíticos, e dar menos ênfase aos testes aos controles e à obtenção de prova de fontes externas, do que poderia ser no caso de trabalho de garantia razoável de fiabilidade;
 - (b) Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode:
 - Selecionar menos itens para serem analisados; ou
 - Executar menos procedimentos (por exemplo, executar apenas procedimentos analíticos nas circunstâncias em que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, seriam executados tanto procedimentos analíticos como outros procedimentos);
 - (c) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos analíticos executados em resposta ao risco do trabalho envolvem o

desenvolvimento de expectativas que sejam suficientemente precisas para identificar distorções materiais. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, os procedimentos analíticos podem ser concebidos para corroborar expectativas acerca da direção de tendências, relacionamentos e ratios em vez de identificar distorções com o nível de precisão esperado num trabalho de Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade;

- (d) Adicionalmente, quando forem identificadas variações, relacionamentos ou diferenças significativas, a pode ser obtida prova apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade fazendo indagações e considerando as respostas recebidas à luz das circunstâncias conhecidas do trabalho;
- (e) Além disso, quando se efetuam procedimentos analíticos num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o profissional pode, por exemplo, usar dados mais agregados (tais como, dados trimestrais em vez de mensais), ou utilizar dados que não foram sujeitos a testes de credibilidade na mesma extensão como seriam num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Um Nível de Segurança que Seja Significativo (Ref: Parágrafos 12(a)(i)(b) e 47L)

- A4. O nível de segurança que o profissional espera obter não é geralmente suscetível de quantificação, e a determinação sobre se tal nível é significativo é uma questão de julgamento profissional tendo em conta as circunstâncias do trabalho. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o profissional efetua procedimentos que são limitados quando comparados com os necessários num trabalho de garantia razoável de fiabilidade mas, ainda assim, são planeados para obter um nível de garantia de fiabilidade que seja significativo. Para ser significativo, o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional deve ser capaz de aumentar a confiança dos utilizadores acerca da informação da matéria em apreciação para um nível que seja claramente mais do que irrelevante (ver também os Parágrafos A16–A18).
- A5. Nos trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, o sentido de garantia de fiabilidade significativa pode variar de um nível que é logo acima de uma garantia de fiabilidade que seja capaz de aumentar a confiança dos utilizadores acerca da informação da matéria em apreciação para um nível que seja claramente mais do que irrelevante, até um nível que é logo abaixo da garantia razoável de fiabilidade. O que é significativo num trabalho específico representa um julgamento dentro desse intervalo que depende das circunstâncias do trabalho, incluindo as necessidades de informação dos utilizadores como um grupo, dos critérios utilizados e da matéria em apreciação subjacente.

- A6. Dado que o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional em trabalhos de garantia limitada de fiabilidade varia, o seu relatório contém um resumo dos procedimentos efetuados reconhecendo que uma avaliação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para a compreensão da conclusão do profissional (Ref: Parágrafos 69(k) e A174–A178).
- A7. Alguns dos fatores que podem ser relevantes na determinação do que constitui garantia de fiabilidade significativa num determinado trabalho incluem, por exemplo:
- As características da matéria em apreciação subjacente e dos critérios, e se existem quaisquer ISAE específicas que sejam aplicáveis.
 - Instruções ou outras indicações do cliente sobre a natureza de garantia de fiabilidade desejada. Por exemplo, os termos do contrato podem estipular procedimentos específicos que o cliente considere necessários, ou aspetos específicos da informação da matéria em apreciação relativamente aos quais gostaria que fossem focados os procedimentos. Contudo, o profissional pode considerar que são necessários outros procedimentos para se obter prova suficiente e apropriada para obter garantia de fiabilidade significativa;
 - Práticas geralmente aceites, se existirem, em relação ao trabalho de garantia de fiabilidade para uma informação da matéria em apreciação específica, ou informação similar ou com ela relacionada;
 - As necessidades de informação dos utilizadores como um grupo. Geralmente, quanto maior for a consequência para os utilizadores de receberem uma conclusão inadequada quando a informação da matéria em apreciação estiver materialmente distorcida, maior garantia de fiabilidade será necessária para que seja significativa para eles. Por exemplo, em alguns casos, a consequência para os utilizadores de receber uma conclusão inapropriada pode ser tão grande que é necessário um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para que o profissional obtenha garantia de fiabilidade que seja significativa nessas circunstâncias;
 - A expectativa dos utilizadores de que o profissional irá formar uma conclusão de garantia limitada de fiabilidade sobre a informação da matéria em apreciação dentro de curto espaço de tempo e a um custo baixo.

Exemplos de Trabalhos de Validação (Ref: Parágrafo 12(a)(ii)(a))

A8. Exemplos de trabalhos que podem ser conduzidos de acordo com esta ISAE incluem:

- (a) Sustentabilidade – Um trabalho sobre sustentabilidade envolve obter garantia de fiabilidade sobre um relatório elaborado pelo órgão de gestão ou um perito do órgão de gestão (o mensurador ou avaliador) sobre o desempenho da entidade nessa área;
- (b) Cumprimento da lei ou regulamentos – Um trabalho sobre o cumprimento de leis ou regulamentos envolve obter garantia de fiabilidade sobre uma declaração feita por um terceiro (o mensurador ou avaliador) sobre o cumprimento das leis ou regulamento relevantes;
- (c) *Value for money* – Um trabalho que envolve obter garantia de fiabilidade sobre uma mensuração ou avaliação de *value for money* feita por um terceiro. (o mensurador ou avaliador).

[NT: O conceito de *value for money* é usado em relação a algo que vale bem o dinheiro que custou, sendo assim uma percepção do comprador relativamente aos bens ou serviços que comprou tendo em conta fatores como o preço, a qualidade, a adequação, a eficiência, a utilidade, etc.]

Técnicas e Competências de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 12(b))

A9. As técnicas e competências de garantia de fiabilidade incluem:

- Aplicação do ceticismo e julgamento profissionais;
- Planeamento e execução de um trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo a obtenção e a avaliação da prova;
- Compreensão dos sistemas de informação, e da função e limitações do controle interno;
- Ligação entre as considerações sobre a materialidade e os riscos do trabalho e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos;
- Aplicação dos procedimentos conforme for apropriado ao trabalho (que podem incluir indagações, inspeções, recálculos, reexecução, observação, confirmação e procedimentos analíticos); e
- Práticas sistemáticas de documentação e de competências de redação de relatórios de garantia de fiabilidade.

Crítérios (Ref: Parágrafo 12(c), Appendix)

A10. São necessários critérios adequados para a mensuração ou avaliação razoavelmente consistente de uma matéria em apreciação subjacente no contexto do julgamento profissional. Sem uma estrutura de referência proporcionada por critérios adequados, qualquer conclusão é passível de interpretação pessoal e de mal entendidos. A adequação dos critérios adequados é sensível ao contexto, ou seja, é determinada pelas circunstâncias do trabalho. Mesmo no caso de uma mesma matéria em apreciação subjacente, pode haver diferentes critérios, que permitirão diferente mensuração ou avaliação. Por exemplo, um avaliador pode escolher como critério para a matéria em apreciação subjacente “satisfação dos clientes”, o número de queixas de consumidores que foram resolvidas a contento dos clientes; outro avaliador pode escolher o número de compras repetidas nos três meses seguintes à primeira compra. A adequação dos critérios não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se os critérios forem inadequados para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, eles também são inadequados para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa. Critérios adequados incluem, quando aplicável, critérios para apresentação e divulgação.

Risco do Trabalho (Ref: Parágrafo 12(f))

- A11. O risco do trabalho não se refere, nem inclui, os riscos de negócio do profissional, tais como, prejuízos resultantes de litígios, publicidade adversa, ou outros acontecimentos que surjam em conexão com a informação de uma matéria em apreciação específica.
- A12. No geral, os riscos de trabalho podem estar representados pelos seguintes componentes, apesar de nem todos esses componentes estarem necessariamente presentes ou serem significativos para todos os trabalhos de garantia de fiabilidade:
- (a) Riscos que não dependem diretamente do profissional, que, por sua vez, consistem de:
 - (i) Suscetibilidade da informação da matéria em apreciação a distorção relevante, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados aplicados pela parte apropriada (risco inerente); e
 - (ii) Risco de que uma distorção significativa que ocorra na informação da matéria em apreciação não seja evitada, ou detetada e corrigida, em tempo útil, pelo controle interno da parte apropriada (risco de controle); e
 - (b) Risco que depende diretamente do profissional, que é o risco de que os procedimentos por si efetuados não detetarão uma distorção material (risco de deteção).

A13. O grau de relevância para o trabalho de cada um destes componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular:

- A natureza da matéria em apreciação subjacente e da informação da matéria em apreciação. Por exemplo, o conceito de risco de controlo pode ser mais útil quando matéria em apreciação é relativa à elaboração da informação sobre o desempenho de uma entidade, do que quando ela é relativa a informação sobre a eficácia de um controlo ou a existência de uma condição física;
- A natureza do trabalho de garantia de fiabilidade (razoável ou limitada) que está a ser efetuado. Por exemplo, em trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, o profissional pode frequentemente decidir obter prova por outros meios que não sejam testes aos controlos, caso em que, a consideração do risco de controlo pode ser menos relevante do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade sobre a mesma informação da matéria em apreciação.

A14. Eliminar totalmente o risco do trabalho raramente é alcançável ou tem uma relação custo-benefício favorável e, consequentemente, a “garantia razoável de fiabilidade” é menor do que garantia absoluta, em resultado de factores como:

- Uso de testes seletivos;
- Limitações inerentes do controlo interno;
- O facto de que muita da prova disponível é de natureza persuasiva e não conclusiva;
- Uso de julgamento profissional na recolha e avaliação da prova e na formação das conclusões com base nessa prova;
- Em alguns casos, pelas características da matéria em apreciação quando avaliadas ou mensuradas face aos critérios.

A Parte que Contrata (Ref: Parágrafo 12(g) e Apêndice)

A15. A parte que contrata pode ser, sob diferentes circunstâncias, o órgão de gestão ou os encarregados da governação da parte responsável, o legislador, os utilizadores, o mensurador ou avaliador, ou um outro terceiro.

Utilizadores (Ref: Parágrafo 12(m) e Apêndice)

A16. Em alguns casos, pode haver utilizadores além daqueles para os quais o relatório de garantia de fiabilidade é endereçado. O profissional pode não ser capaz de identificar todos os que lerão o relatório de garantia de fiabilidade,

particularmente quando um grande número de indivíduos a ele tiver acesso. Nesses casos, particularmente quando os utilizadores têm provavelmente um espectro alargado de interesses na matéria em apreciação subjacente, os utilizadores podem ser apenas os interessados com interesses comuns e significativos. Os utilizadores podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, por acordo entre o profissional e a parte responsável ou a parte que contrata, ou por lei ou regulamento.

- A17. Os utilizadores ou seus representantes podem estar diretamente envolvidos com o profissional e a parte responsável (e a parte que contrata, caso seja diferente) na determinação dos requisitos do trabalho. Contudo, independentemente do envolvimento de outros, e diferentemente dos trabalhos de procedimentos previamente acordados (que relatam as constatações fatuais com base nos procedimentos acordados com a contratante e quaisquer outras partes apropriadas, em vez de apresentar uma conclusão):
- (a) O profissional é responsável pela definição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos; e
 - (b) O profissional pode precisar de aplicar procedimentos adicionais quando tiver conhecimento de informação que difira significativamente daquela em que baseou os procedimentos planeados. (Ref: Parágrafos A116–A118)
- A18. Em alguns casos, os utilizadores (por exemplo, bancos e reguladores) impõem um requisito, ou solicitam que as partes apropriadas acordem que um trabalho de garantia de fiabilidade seja executado para uma finalidade específica. Quando os trabalhos usam critérios que são desenvolvidos para uma finalidade específica, o parágrafo 69(f) exige uma declaração alertando os leitores para esse facto. Adicionalmente, o profissional pode considerar apropriado indicar que o relatório de garantia de fiabilidade é destinado apenas para utilizadores específicos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, isso pode ser alcançado restringindo a distribuição ou uso do relatório de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A167–A168).

Informação da Matéria em Apreciação (Ref: Parágrafo 12(x) e Apêndice)

- A19. Em alguns casos, a informação da matéria em apreciação pode ser uma declaração que avalia um aspeto de um processo, ou do desempenho ou cumprimento, face aos critérios. Por exemplo, “O controle interno da Sociedade ABC operou eficazmente nos termos dos critérios XYZ durante o período...” ou “A estrutura de governo da Sociedade ABC conformou-se com os critérios XYZ durante o período...”.

Partes Apropriadas (Ref: Parágrafo 13 e Apêndice)

- A20. As funções desempenhadas pela parte responsável, pelo mensurador ou avaliador e pela parte que contrata podem variar (ver parágrafo A37). Por outro lado, a gestão e as estruturas de governo societário também variam consoante a jurisdição, refletindo influências culturais ou legais, dimensão e características de propriedade da entidade. Tal diversidade significa que não é possível para as ISAE especificarem para cada trabalho as pessoas a quem o profissional deve fazer indagações, solicitar declarações ou comunicar em todas circunstâncias. Em alguns casos, por exemplo, quando a parte apropriada é apenas parte de uma entidade legal, a identificação das pessoas apropriadas do órgão de gestão ou encarregados da governação com quem comunicar, requer o exercício de julgamento profissional para determinar quais as pessoas que têm as responsabilidades e o conhecimento adequado dos assuntos em questão.

Condução de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade de Acordo com as ISAE

Cumprimento das Normas que são Relevantes para o Trabalho

(Ref: Parágrafos 1, 5 e 15)

- A21. Esta ISAE inclui os requisitos que se aplicam a trabalhos de garantia de fiabilidade³ (que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica), incluindo trabalhos de garantia de fiabilidade de acordo com uma ISAE específica a uma matéria em apreciação. Em alguns casos, uma ISAE específica a uma matéria em apreciação também é aplicável para o trabalho. Uma ISAE específica a uma matéria em apreciação é aplicável ao trabalho quando está em vigor, a matéria em apreciação da ISAE é relevante para o trabalho, e as circunstâncias abordadas pela ISAE existem.
- A22. As ISA e as ISRE foram emitidas para auditorias e revisões de informação financeira histórica, respetivamente, e não se aplicam a outros trabalhos de garantia de fiabilidade. Porém, elas podem proporcionar orientações em relação ao processo do trabalho em geral dos profissionais que efetuam um trabalho de garantia de fiabilidade de acordo com esta ISAE.

Texto de uma ISAE (Ref: Parágrafos 12 e 16)

- A23. As ISAE contêm os objetivos do profissional e os requisitos estabelecidos para que ele atinja tais objetivos. Além disso, elas contêm orientações

³ Esta ISAE contém requisitos e material de aplicação e outro material explicativo específicos para trabalhos de validação de garantia razoável e garantia limitada de fiabilidade. Esta ISAE pode também ser aplicada a trabalhos diretos de garantia razoável e garantia limitada de fiabilidade adaptados e complementados consoante necessário nas circunstâncias do trabalho.

relacionadas na forma de aplicação e outro material explicativo, material introdutório com o contexto relevante para o entendimento apropriado da norma, e definições.

A24. Os objetivos numa ISAE proporcionam o contexto em que os respetivos requisitos são estabelecidos, e servem para ajudar:

- (a) A compreender o que deve ser atingido; e
- (b) A decidir se deve ser feito algo mais para se atingirem os objetivos.

Espera-se que a aplicação apropriada dos requisitos de uma ISAE pelo profissional proporcione base suficiente para que este alcance os objetivos. Contudo, dado que as circunstâncias dos trabalhos de garantia de fiabilidade variam grandemente e todas essas circunstâncias não podem ser previstas pelas ISAE, o profissional é responsável por determinar os procedimentos necessários para que se cumpram os requisitos das ISAE relevantes e para que alcance os objetivos nelas estabelecidos. Nas circunstâncias de um trabalho, podem existir assuntos específicos que exijam que o profissional efetue procedimentos adicionais aos exigidos pelas ISAE.

A25. Os requisitos das ISAE são expressos utilizando o termo “deve.”

A26. Sempre que necessário, a secção “material de aplicação e outro material explicativo” faz considerações adicionais sobre os requisitos e orientações para a sua execução. Em particular, essa secção pode:

- (a) Explicar com mais precisão o que um requisito significa ou se propõe abordar; e
- (b) Incluir exemplos que podem ser apropriados nas circunstâncias.

Embora essas orientações por si só não estabeleçam um requisito, elas são relevantes para a aplicação apropriada dos requisitos. O material de aplicação e outro material explicativo podem também prestar informações de base sobre assuntos abordados numa ISAE. Quando apropriado, são incluídas nesta secção considerações adicionais específicas para organizações de auditoria do setor público ou para firmas de pequena e média dimensão. Essas considerações adicionais auxiliam na aplicação dos requisitos das ISAE. Contudo, não limitam ou reduzem as responsabilidades do profissional para aplicar e cumprir os requisitos de uma ISAE.

A27. As ISAE incluem definições para auxiliar na sua aplicação e interpretação consistente, mas não pretendem sobrepor-se a definições que podem estar estabelecidas para outros fins através de leis, regulamentos ou outra forma.

- A28. Os apêndices fazem parte do material de aplicação e outro material explicativo. A finalidade e uso pretendido de um apêndice estão descritos no corpo da ISAE respectiva ou no título e na introdução do próprio apêndice.

Cumprimento dos Requisitos Aplicáveis (Ref: Parágrafo 17)

- A29. Embora alguns procedimentos sejam exigidos apenas para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, eles podem ser apropriados em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade.

Requisitos Éticos (Ref: Parágrafos 3(a), 20 e 22(a))

- A30. A parte A do Código do IESBA estabelece os seguintes princípios fundamentais que o profissional é obrigado a cumprir:

- (a) Integridade;
- (b) Objetividade;
- (c) Competência e zelo profissional;
- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento profissional.

- A31. A parte A do Código do IESBA também proporciona uma estrutura conceptual para que os profissionais de contabilidade e auditoria possam:

- (a) Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. As ameaças enquadram-se numa ou mais das seguintes categorias:
 - (i) Interesse pessoal;
 - (ii) Auto-revisão;
 - (iii) Representação;
 - (iv) Familiaridade; e
 - (v) Intimidação;
- (b) Avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- (c) Aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o profissional determina que as ameaças não estão a um nível tal que um terceiro razoavelmente esclarecido e informado poderia ser levado a concluir, ponderando todos os factos e circunstâncias disponíveis na altura, que o cumprimento dos princípios fundamentais não está comprometido.

- A32. A Parte B do Código do IESBA descreve como se aplica a estrutura conceptual da Parte A em determinadas situações, incluindo:
- Designação profissional;
 - Conflitos de interesses;
 - Segundas opiniões;
 - Honorários e outras formas de remuneração;
 - Publicidade de serviços profissionais;
 - Ofertas e hospitalidade;
 - Custódia de ativos de clientes;
 - Objetividade; e
 - Independência.
- A33. O Código do IESBA define independência compreendendo a independência de espírito e a independência na aparência. A independência salvaguarda a capacidade de formar uma conclusão de garantia de fiabilidade sem ser afetado por influências que podem comprometer essa conclusão. A independência melhora a capacidade de agir com integridade, de ser objetivo e de manter uma atitude de ceticismo profissional. Os assuntos abordados no Código do IESBA relativos à independência incluem:
- Interesses financeiros;
 - Empréstimos e garantias;
 - Relacionamentos empresariais;
 - Relacionamentos familiares e pessoais;
 - Emprego em clientes de garantia de fiabilidade;
 - Serviços recentes com um cliente de garantia de fiabilidade;
 - Ser diretor ou administrador de um cliente de garantia de fiabilidade;
 - Associação prolongada de pessoal sénior com clientes de garantia de fiabilidade;
 - Prestação de serviços distintos de garantia de fiabilidade a clientes de garantia de fiabilidade;
 - Honorários (valor relativo, honorários em atraso e honorários contingentes);
 - Ofertas e hospitalidade; e
 - Litígios reais ou potenciais.
- A34. Os requisitos profissionais, ou requisitos estabelecidos por lei ou regulamentos, são pelo menos tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA

no que diz respeito a trabalhos de garantia de fiabilidade, quando abordarem todos os assuntos mencionados nos parágrafos A30 a A33 e impuserem obrigações que atinjam os objetivos dos requisitos estabelecidos naquele Código para trabalhos de garantia de fiabilidade.

Aceitação e Continuação

Pré-condições para o Trabalho (Ref: Parágrafo 24)

- A35. No setor público, presume-se que podem estar presentes algumas das pré-condições para um trabalho de garantia de fiabilidade, por exemplo:
- (a) As funções e responsabilidades das organizações de auditoria e das entidades governamentais envolvidas em trabalhos de garantia de fiabilidade são consideradas apropriadas, porque elas são geralmente estabelecidas por lei;
 - (b) O direito de acesso à informação necessária para executar o trabalho é muitas vezes estabelecido por lei;
 - (c) A conclusão do profissional, seja na forma de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou na forma de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, geralmente é exigido por lei que seja incluído num relatório escrito; e
 - (d) O racional do objetivo está geralmente presente porque o trabalho está definido por lei.
- A36. Se não estiverem disponíveis critérios adequados para todas as matérias em apreciação subjacentes, mas o profissional puder identificar um ou mais aspetos dessas matérias para os quais esses critérios são adequados, então o trabalho de garantia de fiabilidade pode ser realizado relativamente a esses aspetos. Nesses casos, o relatório de garantia de fiabilidade pode ter de esclarecer que o relatório não diz respeito à matéria em apreciação subjacente original na sua totalidade.

Funções e Responsabilidades (Ref: Parágrafos 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a) e Apêndice)

- A37. Todos os trabalhos de garantia de fiabilidade têm, pelo menos, três partes: a parte responsável, o profissional e os utilizadores. Em muitos trabalhos de validação, a parte responsável pode ser também o mensurador ou avaliador e a parte que contrata. Ver o Apêndice para análise de como essas funções se relacionam num trabalho de garantia de fiabilidade.
- A38. A evidência de que existe relação apropriada com respeito à responsabilidade pela matéria em apreciação subjacente pode ser obtida através de uma

confirmação facultada pela parte responsável. Essa confirmação também estabelece uma base para um entendimento comum das responsabilidades da parte responsável e do profissional. Uma confirmação por escrito é a forma mais apropriada de documentar o entendimento da parte responsável. Na ausência de confirmação da responsabilidade por escrito, pode ainda ser apropriado que o profissional aceite o trabalho se, por exemplo, outras fontes, tais como a legislação ou o contrato, indicarem essa responsabilidade. Em outros casos, pode ser apropriado recusar o trabalho dependendo das circunstâncias, ou divulgar as circunstâncias no relatório de garantia de fiabilidade.

- A39. O mensurador ou avaliador é responsável por ter uma base razoável para a informação da matéria em apreciação. O que constitui uma base razoável depende da natureza da matéria em apreciação subjacente e de outras circunstâncias do trabalho. Em alguns casos, pode ser necessário um processo formal com controlos internos extensivos para proporcionar ao mensurador ou avaliador uma base razoável que a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material. O facto de o profissional relatar sobre a informação da matéria em apreciação não é um substituto dos processos próprios do mensurador ou avaliador para ter uma base razoável sobre a informação da matéria em apreciação.

Adequação da Matéria em Apreciação Subjacente (Ref: Parágrafo 24(b)(i))

- A40. Uma matéria em apreciação subjacente apropriada é identificável e capaz de mensuração ou avaliação consistente face aos critérios aplicáveis, quando a resultante informação da matéria em apreciação puder ser sujeita a procedimentos dos quais se obtenha prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão de garantia de fiabilidade razoável ou limitada, conforme apropriado.
- A41. A adequação de uma matéria em apreciação subjacente não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se tal matéria não for adequada para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, também não é adequada para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa.
- A42. Diferentes matérias em apreciação subjacentes têm diferentes características, incluindo a medida em que a informação sobre elas é qualitativa ou quantitativa, objetiva ou subjetiva, histórica ou prospetiva, e refere-se a um momento no tempo ou abrange um período. Essas características afetam:
- (a) A precisão com que a matéria em apreciação subjacente pode ser mensurada ou avaliada face a critérios; e
 - (b) A persuasão da prova disponível.

- A43. A identificação dessas características e a consideração dos seus efeitos ajuda o profissional a avaliar a adequação da matéria em apreciação subjacente e também a determinar o conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafo A164)
- A44. Em alguns casos, o trabalho de garantia de fiabilidade pode estar relacionado apenas com uma parte da matéria em apreciação subjacente. Por exemplo, o profissional pode ser contratado para relatar sobre um aspeto da contribuição da entidade para o desenvolvimento sustentável, tais como o número de programas executados pela entidade que tenham resultados ambientais positivos. Ao determinar se nestes casos um trabalho apresenta a característica de ter uma matéria em apreciação subjacente adequada, pode ser apropriado que o profissional considere se é provável que a informação sobre a qual foi solicitado que relatasse irá atender às necessidades de informação dos utilizadores, e também como a informação da matéria em apreciação será apresentada e distribuída, por exemplo, se existem mais programas significativos com resultados menos positivos sobre os quais a entidade não está a relatar.

Adequação e Disponibilidade dos Critérios

Adequação dos Critérios (Ref: Parágrafo 24(b)(ii))

- A45. Os critérios adequados apresentam as características seguintes:
- (a) Relevância: os critérios são relevantes quando resultam em informação da matéria em apreciação que auxilia os utilizadores na tomada de decisões;
 - (b) Integralidade: os critérios são completos quando a informação da matéria em apreciação preparada na sua base, não omite fatores relevantes que poderiam afetar as decisões dos utilizadores tomadas com base naquela informação. Os critérios completos incluem, quando relevante, referências (benchmark) para apresentação e divulgação;
 - (c) Credibilidade: os critérios são credíveis quando permitem uma mensuração ou avaliação consistente da matéria em apreciação subjacente, incluindo, quando relevante, a sua apresentação e divulgação, usados em circunstâncias similares por diferentes profissionais;
 - (d) Neutralidade: os critérios são neutrais quando resultam em informação da matéria em apreciação isenta de influências, conforme apropriado nas circunstâncias do trabalho;
 - (e) Compreensibilidade: os critérios são compreensíveis quando resultam em informação da matéria em apreciação que pode ser entendida pelos utilizadores.

- A46. Descrições de expectativas ou julgamentos vagos sobre a experiência de um indivíduo não constituem critérios adequadas.
- A47. A adequação dos critérios para um trabalho específico depende de eles apresentarem ou não as características acima. A importância relativa de cada característica a um trabalho específico é questão de julgamento profissional. Além disso, os critérios podem ser adequados para um conjunto específico de circunstâncias do trabalho, mas podem não ser adequados para um conjunto diferente de circunstâncias. Por exemplo, relatar para governos ou reguladores pode exigir o uso de um conjunto de critérios específicos, mas esses critérios podem não ser adequados para um grupo de utilizadores mais amplo.
- A48. Os critérios podem ser selecionados ou desenvolvidos de várias formas como, por exemplo:
- Incorporados em leis ou regulamentos;
 - Emitidos por organizações de peritos autorizadas ou reconhecidas que seguem um processo transparente;
 - Desenvolvidos coletivamente por um grupo que não segue um processo transparente;
 - Publicados em revistas ou livros acadêmicos;
 - Desenvolvidos para venda com licença de propriedade;
 - Concebidos especificamente para a finalidade de preparar a informação da matéria em apreciação nas circunstâncias particulares do trabalho.

A forma como os critérios são desenvolvidos pode afetar o trabalho que o profissional efetua para avaliar a sua adequação.

- A49. Em alguns casos, a lei ou regulamento prescreve os critérios a utilizar no trabalho. Na ausência de indicações em contrário, tais critérios são considerados adequados tal como são os critérios emitidos por organizações de peritos autorizadas ou reconhecidas que sigam um processo transparente, e que sejam relevantes para as necessidades de informação dos utilizadores. Tais critérios são conhecidos como “critérios estabelecidos”. Mesmo quando existem critérios estabelecidos para uma matéria em apreciação subjacente, os utilizadores específicos podem acordar outros critérios para os seus fins. Por exemplo, podem ser utilizados vários referenciais como critérios estabelecidos para avaliar a eficácia do controlo interno. Os utilizadores específicos podem, contudo, desenvolver um conjunto de critérios mais detalhados que atendam às suas necessidades de informações específicas em relação, por exemplo, à supervisão prudencial. Nestes casos, o relatório de garantia de fiabilidade:

- (a) Deve alertar os leitores de que a informação da matéria em apreciação é preparada de acordo com critérios com finalidade especial e que, como resultado disso, a informação da matéria em apreciação pode não ser apropriada para outro fim; e (Ref: Parágrafo 69(f))
 - (b) Pode referir, quando for relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não estão incorporados em leis ou regulamentos, ou emitidos por organizações de peritos autorizadas ou reconhecidas que seguem um processo transparente.
- A50. Se os critérios forem concebidos especificamente com o objetivo de preparar a informação da matéria em apreciação nas circunstâncias específicas do trabalho, eles não são adequados se resultarem numa informação da matéria em apreciação ou num relatório de garantia de fiabilidade que seja erróneo para os utilizadores. É desejável que os utilizadores ou a parte que contrata reconheçam que os critérios desenvolvidos especificamente são adequados para as finalidades dos utilizadores. A ausência de tal reconhecimento pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios e a informação proporcionada sobre os mesmos no relatório de garantia de fiabilidade.

Disponibilidade dos Critérios (Ref: Parágrafo 24(b)(iii))

- A51. Os critérios têm de estar disponíveis aos utilizadores para que estes possam compreender como a matéria em apreciação subjacente foi mensurada ou avaliada. Os critérios são disponibilizados aos utilizadores em uma ou mais das seguintes formas:
- (a) Publicamente;
 - (b) Através de inclusão clara na apresentação da informação da matéria em apreciação;
 - (c) Através de inclusão clara no relatório de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A165)
 - (d) Por conhecimento geral, por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.
- A52. Os critérios podem também ser disponibilizados apenas para os utilizadores, por exemplo, os termos de um contrato, ou os critérios estabelecidos por uma associação setorial que estão disponíveis apenas aos membros por serem relevantes somente para um propósito específico. Quando for esse o caso, o parágrafo 69(f) exige uma declaração alertando os leitores para esse facto. Adicionalmente, o profissional pode considerar apropriado referir que o relatório de garantia de fiabilidade é dirigido exclusivamente para utilizadores específicos. (Ref: Parágrafos A167–A168)

Acesso à Prova (Ref: Parágrafo 24(b)(iv))

Quantidade e Qualidade da Prova Disponível

A53. A quantidade ou a qualidade da prova disponível é afetada:

- (a) Pelas características da matéria em apreciação subjacente ou da informação da matéria em apreciação. Por exemplo, pode ser esperada menos prova objetiva quando a informação da matéria em apreciação for prospetiva em vez de histórica; e
- (b) Por outras circunstâncias, tais como quando a prova que se espera que exista não está disponível devido, por exemplo, à data em que o profissional foi contratado, à política de retenção da documentação da entidade, a sistemas de informação inadequados, ou a uma restrição imposta pela parte responsável.

Geralmente, a prova deverá ser persuasiva em vez de conclusiva.

Acesso a Registos (Ref: Parágrafo 56)

A54. Procurar acordo com a parte apropriada para que ela reconheça e compreenda a sua responsabilidade de proporcionar ao profissional o que se indica abaixo, auxilia-o a determinar se o trabalho apresenta a característica de acesso à prova:

- (a) Acesso a toda a informação de que a parte apropriada tenha conhecimento que seja relevante para a preparação da informação da matéria em apreciação, tais como registos, documentação e outros assuntos;
- (b) Informação adicional que o profissional possa solicitar à parte apropriada para o objetivo do trabalho; e
- (c) Acesso sem restrições às pessoas da parte apropriada que o profissional determine ser necessário para a obtenção de prova.

A55. A natureza dos relacionamentos entre a parte responsável, o mensurador ou avaliador e a parte que contrata pode afetar a capacidade do profissional de aceder aos registos, documentação e outras informações que possa pedir como prova para concluir o trabalho. A natureza de tais relacionamentos pode assim ser uma consideração relevante para determinar a aceitação ou recusa do trabalho. Exemplos de algumas circunstâncias em que a natureza desses relacionamentos pode ser problemática estão referidos no parágrafo A140.

Propósito Racional (Ref: Parágrafo 24(b)(vi))

A56. Ao determinar se o trabalho tem um propósito racional, as seguintes considerações podem ser relevantes:

- Os utilizadores da informação da matéria em apreciação e o relatório de garantia de fiabilidade (em particular, quando os critérios são concebidos para uma finalidade especial). Outra consideração é a probabilidade de a informação da matéria em apreciação e o relatório de garantia de fiabilidade poderem ser utilizados ou distribuídos de forma mais ampla do que somente aos utilizadores principais;
- Se é esperado que alguns aspetos da informação da matéria em apreciação sejam excluídos do trabalho de garantia de fiabilidade e a razão dessa exclusão;
- As características dos relacionamentos entre a parte responsável, o mensurador ou avaliador, e a parte que contrata, por exemplo, quando o mensurador ou avaliador não for a parte responsável, se a parte responsável consente o uso a ser feito da informação da matéria em apreciação e se terá a oportunidade de rever essa informação antes de se tornar disponível aos utilizadores, ou de fazer comentários sobre a informação da matéria em apreciação;
- Quem selecionou os critérios a aplicar na mensuração ou avaliação da matéria em apreciação e qual o grau de julgamento e neutralidade na sua aplicação. É mais provável que o trabalho tenha um propósito racional se os utilizadores selecionarem ou estiverem envolvidos na seleção dos critérios;
- Quaisquer limitações relevantes no âmbito do trabalho do profissional;
- Se o profissional acredita que a parte que contrata pretende associar o seu nome à matéria em apreciação subjacente ou à informação da matéria em apreciação de forma inapropriada.

Acordar os Termos do Trabalho (Ref: Parágrafo 27)

A57. É do interesse tanto da parte que contrata quanto do profissional que este comunique por escrito os termos acordados do trabalho antes do seu início, para evitar equívocos. A forma e conteúdo do acordo escrito ou contrato variam de acordo com as circunstâncias do trabalho. Por exemplo, se uma lei ou regulamento prescreverem com suficiente detalhe os termos do trabalho, o profissional não precisa fazê-lo no acordo escrito, exceto quanto ao facto de ter que referir que se aplica essa lei ou regulamento e que as partes apropriadas reconhecem e compreendem as respetivas responsabilidades nos termos dessa lei ou regulamento.

A58. A lei ou regulamento, especialmente no setor público, pode fazer a nomeação de um profissional e estabelecer poderes específicos, tais como o poder de

aceder a registos específicos e outra informação das partes apropriadas, e estabelecer responsabilidades, tais como exigir que o profissional relate diretamente a um ministro, ao parlamento ou ao público se as partes apropriadas tentarem limitar o âmbito do trabalho.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho (Ref: Parágrafo 29)

- A59. Uma alteração nas circunstâncias que afetam os requisitos dos utilizadores, ou um mal-entendido sobre a natureza do trabalho, pode justificar um pedido de alteração do trabalho, por exemplo, de um trabalho de garantia de fiabilidade para um trabalho que não seja de garantia de fiabilidade, ou de trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. A impossibilidade de obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão de garantia razoável de fiabilidade não é uma razão aceitável para alterar um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

Controlo de Qualidade

Profissionais de Auditoria em Prática Pública (Ref: Parágrafos 20 e 31(a) e (b))

A60. Esta ISAE foi escrita no contexto de um conjunto de medidas tomadas para assegurar a qualidade dos trabalhos de garantia de fiabilidade realizados por profissionais de auditoria em prática pública, tais como as que são tomadas pelas organizações membros da IFAC de acordo com o Member Body Compliance Program e os Statements of Membership Obligations da IFAC. Tais medidas incluem:

- Requisitos de competência, tais como referências de educação e experiência para se associar, desenvolvimento profissional contínuo e requisitos de formação contínua;
- Políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados em toda a firma. A ISQC 1 aplica-se a todas as firmas de profissionais para trabalhos de garantia de fiabilidade e outros serviços relacionados;
- Existência de um Código de Ética abrangente, que inclua requisitos detalhados de independência, estabelecidos com base nos princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

Controlo de Qualidade ao Nível de Firma (Ref: Parágrafos 3(b) e 31(a))

A61. A ISQC 1 trata das responsabilidades das firmas em estabelecer e manter o seu sistema de controlo de qualidade para trabalhos de garantia de fiabilidade.

Ela determina as responsabilidades da firma pelo estabelecimento de políticas e procedimentos concebidos para proporcionar segurança razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem os requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência. O cumprimento da ISQC 1 exige, entre outras coisas, que a firma estabeleça e mantenha um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos itens abaixo, e que documente essas políticas e procedimentos e as comunique aos seus profissionais:

- (a) Responsabilidades de liderança pela qualidade dentro da firma;
 - (b) Requisitos éticos relevantes;
 - (c) Aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos específicos;
 - (d) Recursos humanos;
 - (e) Desempenho de trabalho; e
 - (f) Monitorização.
- A62. Outros requisitos profissionais, ou requisitos de leis ou regulamentos que tratem das responsabilidades da firma em estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade, são, pelo menos, tão exigentes quanto a ISQC 1 quando abordam todas as matérias referidas no parágrafo anterior e impõem obrigações sobre a firma para atingir os objetivos dos requisitos estabelecidos na ISQC 1.
- A63. As ações do sócio responsável pelo trabalho, e as mensagens apropriadas dirigidas a outros membros da equipa de trabalho, no contexto da assunção pelo sócio responsável pelo trabalho da responsabilidade pela qualidade global do trabalho, devem enfatizar o facto de a qualidade ser essencial no desempenho de trabalho de garantia de fiabilidade, e a importância para a qualidade do trabalho quanto:
- (a) À execução dos trabalhos de acordo com as normas técnicas e requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
 - (b) Ao cumprimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma, conforme aplicável;
 - (c) À emissão de relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias;
 - (d) À capacidade da equipa de trabalho de levantar questões sem receio de represálias.
- A64. Um sistema eficaz de controlo de qualidade inclui um processo de monitorização concebido para proporcionar à firma segurança razoável de

que as suas políticas e procedimentos relativos ao sistema de controlo de qualidade são relevantes, adequados e operam com eficácia.

- A65. A menos que a informação proporcionada pela firma ou outras partes indique o contrário, a equipa de trabalho deve confiar no sistema de controlo de qualidade da firma. Por exemplo, a equipa de trabalho pode confiar no sistema de controlo de qualidade da firma em relação ao seguinte:
- (a) Competência do pessoal, através do seu processo de recrutamento e formação;
 - (b) Independência, através da acumulação e comunicação de informação relevante sobre independência;
 - (c) Manutenção de relacionamentos com clientes, através de sistemas de aceitação e continuação;
 - (d) Aderência aos requisitos legais e regulamentares, através do processo de monitorização.

Ao considerar as deficiências identificadas no sistema de controlo de qualidade da firma que possam afetar o trabalho de garantia de fiabilidade, o sócio responsável pelo trabalho pode considerar as medidas tomadas pela firma para retificar tais deficiências.

- A66. Uma deficiência no sistema de controlo de qualidade da firma não é necessariamente um sinal de que o trabalho de garantia de fiabilidade não foi executado de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, ou que o relatório do profissional não foi apropriado.

Competência, Conhecimento e Experiência com Respeito à Matéria em Apreciação Subjacente e sua Mensuração ou Avaliação (Ref: Parágrafo 31(c))

- A67. Um profissional pode ser contratado para efetuar trabalhos de garantia de fiabilidade relativamente a um conjunto amplo de matérias em apreciação subjacentes e informação de matérias em apreciação. Alguns deles podem exigir competências e conhecimentos especializados além daqueles que ele normalmente possui.
- A68. O Código do IESBA exige que o profissional acorde prestar apenas os serviços em que seja competente.⁴ O profissional é o único responsável pela conclusão da garantia de fiabilidade emitida, e essa responsabilidade não é

⁴ Código do IESBA, parágrafo 210.6

reduzida pelo uso que ele faça de um perito do profissional. No entanto, se o profissional, ao usar o trabalho de um perito, tendo seguido esta ISAE, concluir que o trabalho desse perito é adequado para os objetivos do profissional, este pode aceitar as constatações ou conclusões daquele como prova apropriada.

Designação da Equipe

Competência e Capacidades Coletivas (Ref: Parágrafo 32)

A69. A ISQC 1 exige que a firma estabeleça políticas e procedimentos para a aceitação e continuação do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, concebidos para proporcionar à firma segurança razoável de que apenas aceitará ou continuará relacionamentos e trabalhos quando for competente para realizar o trabalho e possuir capacidade, incluindo tempo e recursos, para isso.⁵

Perito do Profissional (Ref: Parágrafos 32(a) e 32(b)(i))

A70. Parte do trabalho de garantia de fiabilidade pode ser efetuado por uma equipa multidisciplinar que compreenda um ou mais peritos. Por exemplo, pode ser necessário um perito para ajudar o profissional a compreender determinada matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho ou num ou mais dos assuntos mencionados no parágrafo 46R (no caso de trabalho de garantia razoável de fiabilidade) ou 46L (no caso de trabalho de garantia limitada de fiabilidade).

A71. Quando for usado o trabalho de perito do profissional, pode ser adequado realizar alguns dos procedimentos exigidos pelo parágrafo 52 na altura da aceitação ou continuação do trabalho.

Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 32(b)(ii))

A72. A informação da matéria em apreciação pode incluir informação sobre a qual outro profissional expressou uma conclusão. O profissional, ao concluir sobre a informação da matéria em apreciação, pode decidir usar a prova na qual a conclusão do outro profissional é baseada para proporcionar prova acerca da informação da matéria em apreciação.

A73. O trabalho de outro profissional pode ser usado em relação a uma matéria em apreciação subjacente numa localização remota ou em jurisdição estrangeira. Esses profissionais não fazem parte da equipa de trabalho. As considerações relevantes a fazer quando a equipa de trabalho planeia utilizar o trabalho de outro profissional podem incluir:

⁵ ISQC 1, parágrafo 26

- Se o outro profissional compreende e cumpre os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e, em particular, se é independente;
- A competência profissional do outro profissional;
- O grau de envolvimento da equipa de trabalho no trabalho do outro profissional;
- Se o outro profissional atua num ambiente regulatório que supervisiona de forma ativa esse profissional.

Responsabilidades de Revisão (Ref: Parágrafo 33(c))

A74. De acordo com a ISQC 1, as políticas e procedimentos da firma quanto à responsabilidade de revisão são determinados na base de que o trabalho dos membros menos experientes da equipa serão revistos pelos membros mais experientes.⁶

Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho (Ref: Parágrafo 36(b))

A75. Outras questões que podem ser consideradas na revisão do controlo de qualidade do trabalho incluem:

- (a) A avaliação pela equipa do trabalho acerca da independência da firma em relação ao trabalho;
- (b) Se foram realizadas consultas apropriadas sobre matérias envolvendo diferenças de opinião ou sobre outras matérias difíceis ou contenciosas, e as conclusões que surgiram dessas consultas; e
- (c) Se a documentação do trabalho selecionada para revisão reflete o trabalho realizado em relação aos julgamentos significativos e se suporta as conclusões alcançadas.

Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 37)

A76. O ceticismo profissional é uma atitude que inclui estar alerta para, por exemplo:

- Prova que seja inconsistente com outras provas obtidas;
- Informações que coloquem dúvidas quanto à credibilidade de documentos e respostas a indagações a usar como prova;
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos adicionais aos exigidos pela ISAE relevante;
- Condições que possam indiciar prováveis distorções.

⁶ ISQC 1, parágrafo 33

- A77. É necessário manter o ceticismo profissional ao longo do trabalho caso o profissional pretenda, por exemplo, reduzir os riscos:
- Negligenciar circunstâncias não usuais;
 - Fazer generalizações excessivas ao formar conclusões a partir das observações;
 - Usar pressupostos inapropriadas ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, e avaliar os respetivos resultados.
- A78. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da prova. Isso inclui questionar prova inconsistente e a credibilidade dos documentos e respostas às indagações. Também inclui considerar a suficiência e adequação da prova obtida à luz das circunstâncias.
- A79. A não ser que o trabalho envolva garantia de fiabilidade sobre a autenticidade dos documentos, o profissional pode aceitar os registos e documentos como autênticos, a menos que tenha razões para acreditar o contrário. Porém, é exigido pelo parágrafo 50 que o profissional considere a credibilidade da informação a usar como prova.
- A80. Não se pode esperar que o profissional desconsidere experiências passadas sobre a honestidade e integridade daqueles que proporcionam prova. Porém, aceitar que quem proporciona prova é honesto e íntegro não exonera o profissional da necessidade de manter o ceticismo profissional.

Julgamento Profissional (Ref: Parágrafo 38)

- A81. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada de um trabalho de garantia de fiabilidade. Isso porque a interpretação dos requisitos éticos e das ISAE relevantes, e as decisões informadas tomadas durante o trabalho não podem ser aplicadas sem a aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes aos factos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário em particular nas decisões sobre:
- A materialidade e o risco do trabalho;
 - A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos utilizados para satisfazer os requisitos das ISAE relevantes e para obter prova;
 - A avaliação sobre se foi obtida prova suficiente e apropriada e se é preciso fazer mais trabalho para alcançar os objetivos desta e de qualquer outra ISAE para uma matéria em apreciação subjacente específica. Em particular, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o julgamento profissional é exigido para avaliar se foi obtido um nível significativo de garantia de fiabilidade;
 - As conclusões apropriadas a tirar com base na prova obtida.

- A82. A característica distintiva do julgamento profissional é de que ele seja exercido por um profissional cuja formação, conhecimento e experiência tenham contribuído para o desenvolvimento das competências necessárias para exercer julgamentos razoáveis.
- A83. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso específico é baseado nos factos e circunstâncias que são conhecidos do profissional. A consulta sobre assuntos complexos ou controversos no decurso do trabalho, entre os membros da equipa de trabalho e entre esta e outros ao nível adequado, dentro ou fora da firma, auxiliam o profissional a exercer julgamentos razoáveis, incluindo a extensão em que assuntos específicos na informação da matéria em apreciação são afetados pelo julgamento da parte apropriada.
- A84. O julgamento profissional pode ser avaliado com base no facto de o julgamento alcançado refletir uma aplicação competente de garantia de fiabilidade e dos princípios de mensuração ou avaliação, e de ser adequado e consistente à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do profissional até a data do seu relatório.
- A85. O julgamento profissional precisa ser exercido ao longo de todo o trabalho e deve ser documentado de forma apropriada. A este respeito, o parágrafo 79 exige que o profissional prepare documentação suficiente para permitir que um profissional experiente, que não possua qualquer envolvimento anterior com o trabalho, possa compreender os julgamentos profissionais relevantes exercidos ao fazer as conclusões sobre assuntos significativos que surgiram durante o trabalho. O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não estão suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou por prova suficiente e apropriada.

Planeamento e Execução do Trabalho

Planeamento (Ref: Parágrafo 40)

- A86. O planeamento envolve o desenvolvimento de uma estratégia global para o âmbito, o foco, o calendário e a condução do trabalho pelo sócio responsável pelo trabalho, outros membros chave da equipa de trabalho e quaisquer peritos externos, e também de um plano de trabalho consistindo de uma abordagem detalhada da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a efetuar e as razões para a sua seleção. Um planeamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, a identificar tempestivamente problemas potenciais, e a organizar e gerir adequadamente o trabalho, de forma que ele seja executado de maneira eficaz e eficiente. Um planeamento adequado também auxilia o profissional a atribuir o trabalho de

forma apropriada aos membros da equipa, e facilita a orientação, supervisão e revisão do seu trabalho. Adicionalmente, ele auxilia, quando aplicável, a coordenação do trabalho realizado por outros profissionais e peritos. A natureza e a extensão das atividades de planeamento variam conforme as circunstâncias do trabalho, por exemplo, a complexidade da matéria em apreciação subjacente e dos critérios. Exemplos dos principais assuntos a serem considerados incluem:

- As características do trabalho que definem o seu âmbito, incluindo os termos do contrato, as características da matéria em apreciação subjacente e os critérios;
- O momento previsível e a natureza das comunicações exigidas;
- Os resultados das atividades de aceitação do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio responsável pelo trabalho para as partes apropriadas;
- O processo de trabalho;
- O conhecimento do profissional sobre as partes apropriadas e seu ambiente, incluindo os riscos de que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida;
- A identificação dos utilizadores e das suas necessidades de informação, e a consideração da materialidade e dos componentes do risco do trabalho;
- O nível em que o risco de fraude é relevante para o trabalho;
- A natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como pessoal e experiência necessária, incluindo a natureza e a extensão do envolvimento de peritos;
- O impacto da função de auditoria interna no trabalho.

A87. O profissional pode decidir discutir aspetos do planeamento com as partes apropriadas para facilitar a condução e gestão do trabalho (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos planeados com o trabalho do pessoal das partes apropriadas). Apesar de estas discussões serem frequentes, a estratégia global e o plano de trabalho continuam a ser responsabilidade do profissional. Quando se discutirem assuntos incluídos na estratégia global ou no plano de trabalho, deve ser usada cautela para não comprometer a eficácia do trabalho. Por exemplo, discutir a natureza e o calendário de procedimentos detalhados com as partes apropriadas pode comprometer a eficácia do trabalho ao tornar os procedimentos muito previsíveis.

- A88. O planeamento não é uma fase isolada, mas, ao contrário, um processo contínuo e iterativo ao longo do trabalho. Como resultado de acontecimentos imprevistos, de alterações nas condições ou na prova obtida, o profissional pode ter necessidade de rever a estratégia global e o plano de trabalho e, conseqüentemente, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos planeados.
- A89. Em trabalhos de menor dimensão ou complexidade, o trabalho pode ser efetuado por uma pequena equipa ou envolvendo somente o sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional individual). Com uma equipa pequena, a coordenação dos trabalhos e a comunicação entre os membros da equipa é mais fácil. Nestes casos, a definição da estratégia global do trabalho não precisa ser uma atividade complexa ou demorada, variando de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade do trabalho, incluindo a matéria em apreciação subjacente e os critérios, e a dimensão da equipa de trabalho. Por exemplo, no caso de um trabalho recorrente, um breve memorando preparado no final do período anterior com base na revisão do dossier de trabalho que destaque assuntos identificados no trabalho recém-completado, e atualizado para o período corrente baseado nas discussões com as partes apropriadas, podem servir como documentação para a estratégia do trabalho atual.
- A90. Se, nas circunstâncias descritas no parágrafo 43, o profissional continuar com o trabalho:
- (a) Quando, no julgamento profissional do profissional, os critérios aplicáveis ou a matéria em apreciação subjacente não forem apropriados e puderem induzir em erro os utilizadores, é apropriado uma conclusão com reservas ou conclusão adversa, dependendo de quão relevante e profundo for o assunto;
 - (b) Noutros casos, pode ser apropriado uma conclusão com reservas ou uma escusa de conclusão, dependendo, de acordo com o julgamento do profissional, de quão relevante e profundo for o assunto.
- A91. Por exemplo, se após aceitar o trabalho, o profissional descobrir que a utilização dos critérios aplicáveis leva a uma informação não neutral da matéria em apreciação, e essa falta de neutralidade na informação da matéria em apreciação é material e profunda, então nessas circunstâncias é apropriado uma conclusão adversa.

Materialidade (Ref: Parágrafo 44)

- A92. Os julgamentos profissionais sobre a materialidade são exercidos à luz das circunstâncias envolvidas, mas não são afetados pelo nível de garantia de

fiabilidade, ou seja, para os mesmos utilizadores e os mesmos objetivos, a materialidade de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é semelhante à de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, porque a materialidade é determinada com base nas necessidades de informação dos utilizadores.

- A93. Os critérios aplicáveis devem considerar o conceito de materialidade no contexto da preparação e apresentação da informação da matéria em apreciação e, assim, proporcionarem um referencial para o profissional determinar a materialidade do trabalho. Apesar de os critérios aplicáveis considerarem a materialidade em diferentes termos, o seu conceito geralmente inclui os assuntos apresentados nos parágrafos A92 a A100. Se os critérios aplicáveis não incluírem considerações sobre a materialidade, estes parágrafos proporcionam um quadro de referências ao profissional.
- A94. As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar as decisões relevantes dos utilizadores tomadas com base na informação da matéria em apreciação. As considerações do profissional sobre a materialidade são uma matéria de julgamento profissional, que são afetadas pela perceção que o profissional tem sobre as necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. Nesse contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:
- (a) Tenham conhecimento razoável da matéria em apreciação subjacente e a vontade para estudar a informação da matéria em apreciação com razoável diligência;
 - (b) Compreendam que a informação da matéria em apreciação é preparada e garantida a níveis apropriados de materialidade e tenham conhecimento de quaisquer conceitos de materialidade incluídos nos critérios aplicáveis;
 - (c) Compreendam quaisquer incertezas inerentes envolvidas na mensuração ou avaliação da matéria em apreciação; e
 - (d) Tomem decisões razoáveis com base na informação da matéria em apreciação considerada como um todo.

Os possíveis efeitos das distorções em relação a utilizadores específicos, cujas necessidades de informação podem variar muito, não são geralmente considerados, a menos que o trabalho tenha sido desenvolvido para atender às necessidades de informação de utilizadores específicos. (ver também os parágrafos A16 a A18)

- A95. A materialidade é considerada no contexto dos fatores qualitativos e, quando aplicável, fatores quantitativos. A importância relativa dos fatores qualitativos

e quantitativos ao considerar a materialidade de um trabalho específico, é uma questão de julgamento profissional.

A96. Os fatores qualitativos a considerar podem incluir:

- O número de pessoas ou entidades afetadas pela matéria em apreciação;
- A interação entre vários componentes da informação da matéria em apreciação, e a sua importância relativa, quando for composta de múltiplos componentes, tais como um relatório que inclua vários indicadores de desempenho;
- A linguagem escolhida com relação à informação da matéria em apreciação expressa na forma narrativa;
- As características da apresentação adotada para a informação da matéria em apreciação quando os critérios aplicáveis permitirem várias apresentações;
- A natureza de uma distorção, por exemplo, a natureza do desvio de um controle quando a informação da matéria em apreciação for uma declaração de que o controle é eficaz;
- Se a distorção afeta o cumprimento de leis ou regulamentos;
- No caso de um relatório periódico sobre determinada matéria em apreciação, o efeito de ajustamentos que afetem a informação da matéria em apreciação presente ou passada, ou possam afetar a informação da matéria em apreciação futura;
- Se a distorção é resultado de ato intencional ou não intencional;
- Se a distorção é significativa tendo em atenção o conhecimento do profissional das comunicações anteriores aos utilizadores, por exemplo, em relação ao resultado esperado da mensuração ou avaliação de uma matéria em apreciação subjacente;
- Se a distorção é relativa ao relacionamento entre a parte responsável, o mensurador ou avaliador, ou a parte que contrata ou o seu relacionamento com outras partes;
- Quando for estabelecido um valor limite ou valor de referência, se o resultado do procedimento se desvia desse valor;
- Quando uma matéria em apreciação for um programa governamental ou de uma entidade do setor público, se um aspeto particular do programa ou entidade é significativo em relação à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou entidade;

- Quando a informação da matéria em apreciação se referir a uma conclusão sobre o cumprimento de leis ou regulamentos, a gravidade das consequências sobre o não cumprimento.
- A97. Os fatores quantitativos referem-se à magnitude das distorções relativas às quantias relatadas para os aspetos da informação da matéria em apreciação, se houver, que sejam:
- Expressos numericamente; ou
 - Relacionados de qualquer forma a valores numéricos (por exemplo, o número de desvios observados relativamente a um controlo pode ser um fator quantitativo relevante quando a informação da matéria em apreciação for uma declaração de que o controlo é eficaz).
- A98. Quando são aplicáveis fatores quantitativos, o planeamento do trabalho com vista unicamente a detetar distorções individuais relevantes desconsidera o facto de o conjunto de distorções individualmente imateriais, não corrigidas e não detetadas, poder indicar que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. Pode, assim, ser adequado para o profissional que ao planear a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, determine um valor menor do que a materialidade como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos.
- A99. A materialidade refere-se à informação coberta pelo relatório de garantia de fiabilidade. Portanto, quando o trabalho cobrir alguns, mas não todos, os aspetos da informação comunicada sobre uma matéria em apreciação, a materialidade é considerada apenas em relação à parte que foi coberta pelo trabalho.
- A100. Concluir sobre a materialidade das distorções identificadas como resultado dos procedimentos realizados exige julgamento profissional. Por exemplo:
- Os critérios aplicáveis para o trabalho de *value for money* para o setor de emergências de um hospital podem incluir: a rapidez dos serviços prestados, a qualidade dos serviços, o número de pacientes tratados durante um turno, e uma análise comparativa do custo dos serviços em relação a outros hospitais semelhantes. Se três desses critérios aplicáveis forem cumpridos, e apenas um não for por uma pequena margem, então é necessário julgamento profissional para concluir se o setor de emergência do hospital representa *value for money* (utilidade, eficiência, eficácia) como um todo;
 - Num trabalho de cumprimento, a entidade pode ter cumprido nove cláusulas da lei ou regulamento relevante, mas não ter cumprido uma. É

necessário julgamento profissional para concluir se a entidade cumpriu a lei ou regulamento relevante como um todo. Por exemplo, o profissional pode considerar a importância da cláusula que a entidade não cumpriu, bem como a relação dessa cláusula com as restantes cláusulas da lei ou regulamento relevante.

Compreender as Circunstâncias do Trabalho (Ref: Parágrafos 45–47R)

A101. As discussões entre o sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho, bem como de peritos externos, sobre a suscetibilidade de a informação da matéria em apreciação estar materialmente distorcida, e a utilização dos critérios aplicáveis aos factos e circunstâncias do trabalho, podem auxiliar a equipa de trabalho a planear e efetuar o trabalho. Tais discussões podem também ser úteis para comunicar assuntos relevantes com os membros da equipa do trabalho e os peritos externos que não estejam envolvidos na discussão.

A102. O profissional pode ter responsabilidades adicionais nos termos da lei ou regulamentos, ou em requisitos éticos relevantes, com respeito ao incumprimento pela entidade de leis e regulamentos, os quais podem ser diferentes ou estar para além das responsabilidades do profissional dos termos desta ISAE, tais como:

- (a) Responder ao incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos, incluindo requisitos em relação a comunicações específicas com o órgão de gestão e os encarregados da governação, e considerar se é necessário fazer algo mais;
- (b) Comunicar o incumprimento identificado ou suspeito de leis ou regulamentos a um auditor;⁷ e
- (c) Ter requisitos de documentação com respeito a incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos.

O cumprimento de quaisquer responsabilidades adicionais pode proporcionar mais informação que seja relevante para o trabalho do profissional de acordo com esta ou outra ISAE (por exemplo, relativamente à integridade da parte responsável ou dos encarregados da governação). Os parágrafos A194–A198 abordam também as responsabilidades do profissional nos termos da lei, regulamentos ou de requisitos éticos relevantes com respeito à comunicação e relato do incumprimento identificado o suspeito de leis e regulamentos.

⁷ Ver, por exemplo, as Secções 225.44–225.48 do Código do IESBA.

A103. Compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho proporciona ao profissional um quadro de referências para exercer julgamento profissional no decorrer do trabalho quando, por exemplo:

- Considera as características da matéria em apreciação subjacente;
- Avalia a adequação dos critérios;
- Considera os fatores que, no seu julgamento profissional, são significativos para focar os esforços da equipa de trabalho, incluindo quando são necessárias considerações específicas (por exemplo, a necessidade de competências especializadas ou do trabalho de um perito);
- Determina e avalia a adequação contínua dos níveis quantitativos da materialidade (quando apropriado), e considera fatores qualitativos da materialidade;
- Desenvolve expectativas para usar na realização de procedimentos analíticos;
- Concebe e efetua procedimentos; e
- Avalia a prova, incluindo a razoabilidade das declarações orais e escritas recebidas pelo profissional.

A104. O profissional tem geralmente um menor conhecimento da matéria em apreciação subjacente e de outras circunstâncias do trabalho do que a parte responsável. O profissional tem também geralmente um menor conhecimento da matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade do que para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, por exemplo, embora em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade o profissional possa obter a compreensão do controlo interno sobre a preparação da informação da matéria em apreciação, isso não é muitas vezes o caso.

A105. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a identificação das áreas em que uma distorção material da informação da matéria em apreciação pode ocorrer possibilita que o profissional direcione os procedimentos para essas áreas. Por exemplo, num trabalho em que a informação da matéria em apreciação é um relatório de sustentabilidade, o profissional pode focar-se em certas áreas desse relatório. O profissional pode conceber e efetuar procedimentos sobre toda a informação da matéria em apreciação quando essa informação consistir apenas de uma única área ou quando a obtenção de garantia de fiabilidade sobre todas as áreas da informação da matéria em apreciação for necessária para se obter segurança significativa.

- A106. Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o conhecimento do controlo interno sobre a informação da matéria em apreciação auxilia o profissional a identificar os tipos de distorções e fatores que afetam o risco de distorção material na informação da matéria em apreciação. Exige-se que o profissional avalie como foram concebidos os controlos relevantes, e determine se eles foram implementados, efetuando procedimentos adicionais às indagações da parte responsável. É necessário julgamento profissional para determinar quais os controlos que são relevantes nas circunstâncias do trabalho.
- A107. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a avaliação do processo utilizado para preparar a informação da matéria em apreciação auxilia o profissional a conceber e executar procedimentos que abordem as áreas onde possa ocorrer uma distorção material da informação da matéria em apreciação. Ao considerar o processo utilizado, o profissional exerce o julgamento profissional para determinar quais os aspetos do processo relevantes para o trabalho, e pode indagar as partes apropriadas acerca desses aspetos.
- A108. Tanto num trabalho de garantia limitada de fiabilidade como num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os resultados do processo de avaliação de risco da entidade podem também auxiliar o profissional a compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho.

Obtenção de Prova

Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos (Ref: Parágrafos 48(L)–49(R))

- A109. O profissional seleciona uma combinação de procedimentos para obter garantia razoável ou limitada de fiabilidade, conforme apropriado. Os procedimentos abaixo referidos podem ser utilizados, por exemplo, para planear ou efetuar o trabalho, dependendo do contexto no qual eles são realizados pelo profissional:
- Inspeção;
 - Observação;
 - Confirmação;
 - Recálculo;
 - Reexecução;
 - Procedimentos analíticos; e
 - Indagação.

- A110. Os fatores que podem afetar a seleção do profissional incluem a natureza da matéria em apreciação subjacente, o nível de garantia de fiabilidade a ser obtido e a necessidade de informação dos utilizadores e da parte que contrata, incluindo restrições relevantes de tempo e custo.
- A111. Em alguns casos, uma ISAE específica de matéria em apreciação pode incluir requisitos que afetam a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos. Por exemplo, uma ISAE específica de matéria em apreciação pode descrever a natureza ou a extensão de procedimentos específicos a executar ou o nível de garantia de fiabilidade que se espera obter num tipo específico de trabalho. Mesmo nestes casos, determinar exatamente a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos é uma questão de julgamento profissional e pode variar de um trabalho para o outro.
- A112. Em alguns trabalhos, o profissional pode não identificar quaisquer áreas em que possa surgir uma distorção material da informação da matéria em apreciação. Independente de terem sido identificadas essas áreas, o profissional deve desenvolver e efetuar procedimentos para obter um nível de garantia de fiabilidade significativo.
- A113. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo, e podem chegar à atenção do profissional informações que diferem significativamente das utilizadas na determinação dos procedimentos planeados. À medida que o profissional executa os procedimentos planeados, a prova obtida pode levar à realização de procedimentos adicionais. Tais procedimentos podem incluir a solicitação ao mensurador ou avaliador para que examine o assunto identificado pelo profissional e, caso apropriado, faça ajustamentos à informação da matéria em apreciação.

Determinação Sobre se são Necessários Procedimentos Adicionais num Trabalho de Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 49L)

- A114. O profissional pode tomar conhecimento de distorções que, após exercício do julgamento profissional, claramente não indiciam a existência de distorções materiais. Os exemplos a seguir ilustram situações em que podem não ser necessários procedimentos adicionais porque, no julgamento do profissional, as distorções identificadas claramente não indiciam a existência de distorções materiais:
- Se a materialidade for 10.000 unidades e o profissional julgar que pode existir um erro potencial de 100 unidades, não seriam geralmente necessários procedimentos adicionais, a não ser que existam outros fatores qualitativos que precisem ser considerados, porque o risco de distorção material pode ser aceitável nas circunstâncias do trabalho;

- Se, ao efetuar um conjunto de procedimentos sobre uma área em que são prováveis distorções materiais, a resposta a uma indagação (de entre muitas) não foi como se esperava, podem não ser necessários procedimentos adicionais se o risco de distorção material for aceitável nas circunstâncias do trabalho e tendo em conta os resultados de outros procedimentos.

A115. O profissional pode tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a informação da matéria em apreciação pode estar materialmente distorcida. Os exemplos a seguir ilustram situações em que podem ser necessários procedimentos adicionais à medida que as distorções identificadas indiciam que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida:

- Ao efetuar procedimentos analíticos, o profissional pode identificar uma variação ou relação que seja inconsistente com outras informações relevantes ou que diferem significativamente das quantias ou ratios esperados;
- O profissional pode tomar conhecimento de uma potencial distorção material ao rever fontes externas;
- Se os critérios aplicáveis permitirem uma taxa de erro de 10% e, com base num teste em particular, o profissional identificar uma taxa de erro de 9%, podem ser necessários procedimentos adicionais devido ao risco de a distorção material poder não ser aceitável nas circunstâncias do trabalho;
- Se os resultados dos procedimentos analíticos estiverem dentro das expectativas, mas, apesar disso, quase a exceder a quantia esperada, então podem ser necessários procedimentos adicionais devido ao risco de distorção material poder não ser aceitável nas circunstâncias do trabalho.

A116. Se, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, algum assunto chegar ao conhecimento do profissional que o leve a acreditar que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida, o parágrafo 49L requer que o profissional planeie e efetue procedimentos adicionais. Os procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo, inquirir as partes apropriadas ou efetuar outros procedimentos conforme apropriado nas circunstâncias.

A117. Se, tendo realizado os procedimentos adicionais exigidos no parágrafo 49L, o profissional não for capaz de obter prova suficiente e apropriada para concluir que não é provável que o assunto possa causar uma distorção material na informação da matéria em apreciação, ou para determinar que tal assunto

causa uma distorção material na informação da matéria em apreciação, então existe uma limitação de âmbito e deve aplicar-se o parágrafo 66.

A118. O julgamento do profissional sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais que são necessários para obter prova tanto para concluir que a distorção material não é provável, como para determinar que uma distorção material existe, está baseado por exemplo no seguinte:

- Informação obtida através da avaliação do profissional sobre os resultados de procedimentos já realizados;
- Atualização do conhecimento do profissional sobre a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho obtidos no decorrer do trabalho; e
- Posição do profissional sobre a persuasão da prova necessária para responder ao assunto que o leva a acreditar que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida.

Acumulação de Distorções Não Corrigidas (Ref: Parágrafos 51 e 65)

A119. As distorções não corrigidas são acumuladas durante o trabalho (ver parágrafo 51) com o objetivo de avaliar se, individualmente ou em conjunto, elas são materiais ao formar a conclusão.

A120. O profissional pode definir um valor abaixo do qual as distorções serão claramente insignificantes e não necessitam ser acumuladas porque o ele espera que a acumulação de tais valores não tenha efeito material na informação da matéria em apreciação. “Claramente insignificante” não é o mesmo que “ não material”. Os assuntos que são claramente insignificantes são de uma ordem de magnitude completamente diferente (menor) do que a materialidade determinada de acordo com o parágrafo 44, e referem-se a matérias que são claramente inconsequentes, sejam elas consideradas individualmente ou em conjunto e sejam elas avaliadas por qualquer critério de dimensão, natureza ou circunstâncias. Quando houver qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente insignificantes, o assunto é considerado como não sendo claramente insignificante.

Considerações Quando um Perito é Envolvido no Trabalho

Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos (Ref: Parágrafo 52)

A121. Os seguintes assuntos são geralmente relevantes ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos relativos ao trabalho do perito do profissional, quando parte do trabalho de garantia de fiabilidade for realizado por um ou mais peritos (ver parágrafo A70):

- (a) A relevância do trabalho desse perito no contexto do trabalho (ver parágrafos A122–A123);
- (b) A natureza do assunto a que se refere o trabalho do perito;
- (c) Os riscos de distorção material no assunto a que se refere o trabalho do perito;
- (d) O conhecimento e a experiência do profissional com trabalhos anteriores realizados por esse perito; e
- (e) Se esse perito está sujeito às políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma (ver parágrafos A124–A125).

Integração do Trabalho de um Perito do Profissional

A122. Os trabalhos de garantia de fiabilidade podem ser realizados sobre um conjunto amplo de matérias que exigem competências e conhecimentos especializados que vão além dos adquiridos pelo sócio responsável pelo trabalho e outros membros da equipa pelo que é utilizado o trabalho de um perito do profissional. Em algumas situações, o perito do profissional é consultado para uma assessoria específica, mas, quanto maior for a sua importância no contexto do trabalho, mais provável será que ele trabalhe como parte de uma equipa multidisciplinar que compreende peritos na matéria em apreciação e outros. Quanto mais o trabalho desse perito for integrado em termos da natureza, oportunidade e extensão no esforço de trabalho global, mais importante será a comunicação entre o perito e os membros do trabalho de garantia de fiabilidade. Uma comunicação eficaz nos dois sentidos facilita essa integração.

A123. Conforme referido no parágrafo A71, quando for utilizado o trabalho de um perito do profissional, pode ser adequado efetuar alguns dos procedimentos exigidos no parágrafo 52 na fase da aceitação ou continuação do trabalho. Isso é particularmente verdade quando o trabalho do perito for integrado no trabalho do demais pessoal de garantia de fiabilidade, e quando o trabalho do perito for utilizado nas fases iniciais do trabalho, por exemplo, durante o planeamento e a avaliação de risco.

Políticas e Procedimentos de Controlo de Qualidade da Firma do Profissional

A124. Um perito do profissional interno pode ser um sócio ou empregado da firma, incluindo empregados temporários e, portanto, sujeito às políticas e procedimentos de controlo de qualidade dessa firma nos termos da ISQC 1 ou outros requisitos profissionais, ou requisitos de leis ou regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto a ISQC 1. Alternativamente, um perito interno pode ser um sócio ou empregado, incluindo empregados temporários, de uma firma da rede, que tenha políticas e procedimentos de controlo de

qualidade comuns a firma do profissional. O perito do profissional externo não é membro da equipa de trabalho e não está sujeito às políticas e procedimentos de controlo de qualidade nos termos da ISQC 1.

A125. A menos que a informação proporcionada pela firma ou outras partes indique o contrário, as equipas de trabalho devem confiar no sistema de controlo de qualidade da firma. A extensão dessa confiança pode variar de acordo com as circunstâncias, ou afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do profissional, com relação por exemplo aos seguintes assuntos:

- Competência e capacidade, através de programas de recrutamento e formação;
- Avaliação do profissional quanto à objetividade do perito do profissional. Os peritos internos estão sujeitos aos requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência;
- Avaliação do profissional quanto à adequação do trabalho do perito do profissional. Por exemplo, os programas de formação da firma podem proporcionar aos peritos internos o entendimento adequado da inter-relação da sua especialidade com o processo de obtenção de prova. A confiança nessa formação, além de outros procedimentos da firma, tais como protocolos para delimitar o âmbito do trabalho dos peritos internos, pode afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do profissional para avaliar a adequação do trabalho do perito;
- Aderência a requisitos legais e regulamentares através de processos de monitorização;
- Acordo com o perito.

Esta confiança não reduz a responsabilidade do profissional de cumprir os requisitos desta ISAE.

Competência, Capacidade e Objetividade do Perito (Ref: Parágrafo 52(a))

A126. Podem ser obtidas informações sobre a competência, capacidade e objetividade do perito de várias fontes, tais como:

- Experiência pessoal com esse perito em trabalhos anteriores;
- Discussões com esse perito;
- Discussões com outros profissionais ou outros que estejam familiarizados com o trabalho desse perito;
- Conhecimento das qualificações do perito, se é membro de órgão profissional ou associação de classe, ou se possui licença para a prática, ou outras formas de reconhecimento externo;

- Artigos desse perito publicados em livros ou revistas;
- Políticas e procedimentos do controlo de qualidade da firma (ver parágrafos A124–A125).

A127. Muito embora não se exija aos peritos a mesma proficiência que o profissional na execução de todos os aspetos do trabalho de garantia de fiabilidade, eles precisam ter conhecimento suficiente das ISAE relevantes para que possam relacionar o seu trabalho ao objetivo do trabalho de garantia de fiabilidade.

A128. A avaliação da relevância das ameaças à objetividade, e se há necessidade de salvaguardas, depende da função do perito e da relevância do seu trabalho no contexto da garantia de fiabilidade. Existem circunstâncias em que as salvaguardas não conseguem reduzir as ameaças a um nível aceitável, por exemplo, quando o perito proposto for um indivíduo que desempenhou um papel função significativo na preparação da informação da matéria em apreciação.

A129. Ao avaliar a objetividade do perito externo, pode ser relevante:

- Inquirir as partes apropriadas sobre quaisquer interesses ou relacionamentos conhecidos que tiveram com o perito externo que possam afetar a objetividade do perito;
- Discutir com o perito quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo quaisquer requisitos profissionais que se apliquem a esse perito, e avaliar se as salvaguardas são adequadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável. Interesses e relacionamentos que podem ser relevantes discutir com o perito incluem:
 - Interesses financeiros.
 - Relações pessoais e empresariais.
 - Prestação de outros serviços pelo perito ou por uma organização a que o perito pertence.

Em alguns casos, também pode ser apropriado que o profissional obtenha uma declaração escrita do perito externo sobre a existência de quaisquer interesses ou relacionamentos com as partes apropriadas de que o perito tenha conhecimento.

Obter Conhecimento Sobre a Área de Especialidade do Perito (Ref: Parágrafo 52(b))

A130. Ter entendimento suficiente da especialidade do perito permite que o profissional:

- (a) Acorde com o perito a natureza, âmbito e objetivos do seu trabalho tendo em conta os objetivos do profissional; e

- (b) Avalie a adequação desse trabalho para os seus objetivos do profissional.

A131. Alguns aspetos da área de especialidade do perito relevantes para o conhecimento do profissional podem incluir:

- Se a área de especialidade desse perito engloba matérias que sejam relevantes para o trabalho;
- Se são aplicáveis quaisquer normas profissionais ou outras, e requisitos legais ou regulamentares;
- Que pressupostos e métodos, incluindo modelos quando aplicável, são utilizados pelo perito, e se eles são geralmente aceites na área de especialidade desse perito e apropriados nas circunstâncias do trabalho;
- A natureza de dados ou informação interna e externa que o perito utiliza.

Acordo com o Perito do Profissional (Ref: Parágrafo 52(c))

A132. Pode ser apropriado que o acordo com o perito do profissional inclua os seguintes assuntos:

- (a) As funções e responsabilidades respetivas do profissional e do perito;
- (b) A natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre o profissional e o perito, incluindo a estrutura de qualquer relatório a ser emitido por esse perito; e
- (c) A necessidade de o perito do profissional observar requisitos de confidencialidade.

A133. Os assuntos mencionados no parágrafo A125 podem afetar o nível de detalhe e formalismo do acordo entre o profissional e o seu perito, incluindo se é ou não adequado que o acordo tenha a forma escrita. Geralmente, o acordo entre um profissional e um perito externo é feito por via de uma carta de compromisso.

Avaliação da Adequação do Trabalho do Perito do Profissional (Ref: Parágrafo 52(d))

A134. Os seguintes assuntos podem ser relevantes ao avaliar a adequação do trabalho do perito para os objetivos do profissional:

- (a) A relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse perito e sua consistência com outra prova;
- (b) Se o trabalho desse perito envolver o uso de pressupostos e métodos significativos, a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos nas circunstâncias; e

- (c) Se o trabalho desse perito envolver o uso de dados de origem que seja relevante para o seu trabalho, a relevância, integralidade e correção desses dados.

A135. Se o profissional determinar que o trabalho do perito não é adequado para os seus objetivos, as opções disponíveis para esse profissional incluem:

- (a) Acordar com o perito a natureza e a extensão de trabalhos adicionais a realizar por ele; ou
- (b) Executar ele próprio procedimentos adicionais apropriados às circunstâncias.

Trabalho Realizado por Outro Profissional, pela Parte Responsável, pelo Perito, Avaliador ou Mensurador da Parte Responsável ou por Auditor Interno
(Ref: Parágrafos 53–55)

A136. Apesar de os parágrafos A121–A135 terem sido escritos no contexto da utilização do trabalho realizado por um perito do profissional, eles podem também proporcionar orientação útil com respeito à utilização do trabalho realizado por um outro profissional, uma parte responsável, um mensurador ou avaliador do perito ou um auditor interno.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 56)

A137. A confirmação escrita de declarações orais reduz a possibilidade de mal-entendidos entre o profissional e as partes apropriadas. As pessoas a quem o profissional solicita declarações escritas são, geralmente, membros da administração ou dos encarregados da governação dependendo, por exemplo, da estrutura de gestão e de governo societário das partes apropriadas, que podem variar consoante a jurisdição e a entidade, refletindo influências históricas culturais e legais, de dimensão e características de propriedade.

A138. Outras declarações escritas solicitadas podem incluir o seguinte:

- Se as partes apropriadas acreditam que os efeitos das distorções não corrigidas são imateriais, individualmente ou em conjunto, relativamente à informação da matéria em apreciação. O resumo de tais itens é normalmente incluído ou anexado à declaração escrita;
- Que os pressupostos significativos usados para fazer estimativas relevantes são razoáveis;
- Que as partes apropriadas comunicaram ao profissional todas as deficiências de controlo interno relevantes para o trabalho, que não sejam claramente insignificantes e inconsequentes, de que tenham conhecimento; e

- Quando a parte responsável for diferente do mensurador ou avaliador, que a parte responsável reconhece a responsabilidade pela matéria em apreciação.

A139. As declarações das partes apropriadas não podem substituir outra prova que o profissional espera que esteja disponível. Apesar das declarações escritas proporcionarem prova necessária, elas não proporcionam por si só prova suficiente e apropriada sobre quaisquer matérias de que tratam. Além disso, o facto de o profissional receber declarações escritas credíveis não afeta a natureza ou extensão de outra prova a obter por ele.

Declarações Escritas Pedidas e Não Facultadas ou Não Credíveis (Ref: Parágrafo 60)

A140. O profissional pode não ser capaz de obter declarações escritas, incluindo nas seguintes circunstâncias:

- Quando a parte responsável contrata um terceiro para realizar a mensuração ou avaliação relevante e, posteriormente, contrata o profissional para executar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre a resultante informação da matéria em apreciação. Em alguns destes casos, por exemplo quando a parte responsável tiver um relacionamento contínuo com o mensurador ou avaliador, a parte responsável pode ser capaz de conseguir que o mensurador ou avaliador faça as declarações escritas solicitadas, ou a parte responsável pode estar em posição de fazer tais declarações, mas, noutros casos, pode não conseguir;
- Quando um utilizador contrata o profissional para executar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre informação disponível publicamente, mas não tem um relacionamento com a parte responsável necessária para garantir que essa parte responda à solicitação do profissional por declarações escritas;
- Quando o trabalho de garantia de fiabilidade é realizado contra a vontade do mensurador ou avaliador. Isso pode ser o caso em que, por exemplo, o trabalho é efetuado na sequência de uma exigência de um tribunal, ou quando é exigido a um profissional do setor público, por lei ou por uma autoridade competente, que efetue um determinado trabalho.

Nestas circunstâncias, ou circunstâncias similares, o profissional pode não ter acesso à prova necessária para fundamentar a sua conclusão. Se esse for o caso, aplica-se o parágrafo 66 desta ISAE.

Acontecimentos Subsequentes (Ref: Parágrafo 61)

A141. A consideração de acontecimentos subsequentes em alguns trabalhos de garantia de fiabilidade pode não ser relevante devido à natureza da matéria

em apreciação subjacente. Por exemplo, quando o trabalho requerer uma conclusão sobre a correção de um resultado estatístico em determinada data, os acontecimentos que ocorrerem entre essa data e a data do relatório de garantia de fiabilidade podem não afetar a conclusão nem exigir divulgação.

A142. Conforme descrito no parágrafo 61, o profissional não tem a responsabilidade de efetuar quaisquer procedimentos sobre a informação da matéria em apreciação após a data de seu relatório. Contudo, se após essa data, o profissional tiver conhecimento de um facto que, caso fosse conhecido na data de seu relatório, poderia ter feito com que este modificasse o seu relatório, pode precisar de discutir o assunto com as partes apropriadas ou tomar outras medidas conforme apropriado nas circunstâncias.

Outra Informação (Ref: Parágrafo 62)

A143. As medidas adicionais que podem ser apropriadas tomar, caso o profissional identifique uma inconsistência material ou tome conhecimento de distorção material de facto incluem, por exemplo:

- Solicitar à parte apropriada que consulte um terceiro qualificado, tal como o seu assessor jurídico;
- Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências das diferentes ações a tomar;
- Comunicar com terceiros (por exemplo, um órgão regulador);
- Reter o relatório de garantia de fiabilidade;
- Renunciar ao trabalho, quando isso for possível nos termos da lei ou regulamentos aplicáveis;
- Descrever a inconsistência material no relatório de garantia de fiabilidade.

Descrição dos Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 63)

A144. A descrição dos critérios aplicáveis esclarece os utilizadores sobre o referencial na base do qual a informação da matéria em apreciação foi preparada, e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre vários critérios acerca de como podem ser tratadas questões específicas na informação da matéria em apreciação.

A145. Uma descrição de que a informação da matéria em apreciação está preparada de acordo com critérios específicos aplicáveis, é apropriada apenas se a informação da matéria em apreciação cumprir todos os requisitos relevantes desses critérios aplicáveis que sejam eficazes.

- A146. Uma descrição dos critérios aplicáveis que contenha linguagem imprecisa com reservas ou limitativa (por exemplo, “a informação da matéria em apreciação cumpre substancialmente os requisitos de XYZ”) não é uma descrição apropriada, já que pode induzir em erro os utilizadores da informação da matéria em apreciação.

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

Suficiência e Apropriação da Prova (Ref: Parágrafos 12(i) e 64)

- A147. É necessária prova para fundamentar a conclusão do profissional e o relatório de garantia de fiabilidade. É cumulativa por natureza e é principalmente obtida através dos procedimentos efetuados no decurso do trabalho. No entanto, pode também incluir as informações obtidas de outras fontes, tais como os trabalhos anteriores (desde que o profissional tenha determinado quais as alterações que ocorreram desde os trabalhos anteriores que possam afetar a sua relevância para o trabalho atual) ou os procedimentos de controlo de qualidade da firma para a aceitação e continuação de clientes. A prova pode derivar de fontes internas ou externas às partes apropriadas. Igualmente, as informações que podem ser utilizadas como prova podem ter sido preparadas por um perito empregado ou contratado pelas partes apropriadas. A prova compreende tanto informação que suporta e corrobora aspetos da informação da matéria em apreciação, como informação que contradiga os aspetos da informação da matéria em apreciação. Além disso, em alguns casos, a ausência de informação (por exemplo, recusa pelas partes apropriadas em fazer declarações escritas) é utilizada pelo profissional e, portanto, também constitui prova. A maior parte do trabalho do profissional ao formar a conclusão de garantia de fiabilidade consiste na obtenção e avaliação de prova.
- A148. A suficiência e apropriação da prova estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de prova. A quantidade de prova necessária é afetada pelos riscos de a informação da matéria em apreciação estar materialmente distorcida (quanto maiores forem os riscos, mais prova será necessária), e também pela qualidade dessa prova (quanto mais alta for a qualidade, menos prova será necessária). Contudo, a obtenção de mais quantidade de prova pode não compensar a sua fraca qualidade.
- A149. A apropriação é a medida da qualidade da prova, isto é, a sua relevância e credibilidade em proporcionar fundamento para a conclusão do profissional. A credibilidade da prova é influenciada por sua origem e natureza, e depende das circunstâncias individuais em que é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da credibilidade de vários tipos de prova, mas tais generalizações estão

sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a prova é obtida de fontes externas às partes apropriadas, podem existir circunstâncias que afetem a sua credibilidade. Por exemplo, a prova obtida de uma fonte externa pode não ser credível se a fonte não for conhecedora ou objetiva. Enquanto se reconhece que possam existir exceções, as seguintes generalizações sobre a credibilidade da prova podem ser úteis:

- A prova é mais credível quando é obtida de fontes externas às partes apropriadas;
- A prova que é gerada internamente é mais credível quando os controles relacionados são eficazes;
- A prova obtida diretamente pelo profissional (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais credível do que a prova obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação sobre a aplicação de um controlo);
- A prova é mais credível quando existe de forma documentada, seja em papel, de forma eletrónica ou outro meio (por exemplo, uma ata de reunião recente é geralmente mais credível do que uma apresentação verbal do que foi discutido).

A150. O profissional obtém geralmente mais segurança de prova consistente obtida de diferentes fontes ou de diferentes naturezas, do que por meio de itens da prova considerados individualmente. Adicionalmente, obter prova de diferentes fontes ou de diferentes naturezas pode indicar que um único item da prova não é credível. Por exemplo, corroborar informações obtidas de fonte independente das partes apropriadas pode aumentar a segurança que o profissional obtém de declarações das partes apropriadas. Reciprocamente, quando a prova obtida de uma fonte é inconsistente com a obtida de outra, o profissional determina que procedimentos adicionais são necessários para resolver a inconsistência.

A151. Quanto à obtenção de prova suficiente e apropriada, é geralmente mais difícil obtê-la sobre a informação de matéria em apreciação cobrindo um período de tempo do que para uma data. Adicionalmente, as conclusões proporcionadas em relação a processos são geralmente limitadas ao período coberto pelo trabalho e o profissional não pode concluir se o processo vai continuar a funcionar no futuro do modo especificado.

A152. A questão de determinar se foi obtida prova suficiente e apropriada na base da qual o profissional formulou a sua conclusão é uma matéria de julgamento profissional.

A153. Em algumas circunstâncias, o profissional pode não ter obtido a suficiência e apropriação da prova que esperava obter através dos procedimentos planejados. Nestas circunstâncias, o profissional considera que a prova obtida pelos procedimentos efetuados não é suficiente e apropriada para fundamentar uma conclusão sobre a informação da matéria em apreciação. Assim, o profissional pode:

- Aumentar o trabalho efetuado; ou
- Efetuar outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

Quando nenhuma dessas opções for praticável nas circunstâncias, o profissional não poderá ser capaz de obter prova suficiente e apropriada para fundamentar uma conclusão. Essa situação pode surgir mesmo se o profissional não tomar conhecimento de um assunto que o leve a acreditar que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida, como abordado no parágrafo 49L.

Avaliação da Suficiência e Apropriação da Prova (Ref: Parágrafo 65)

A154. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o profissional efetua os procedimentos planejados, a prova obtida pode levar o profissional a alterar a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos planejados. Podem chegar à atenção do profissional informações que diferem significativamente do esperado e sobre as quais os procedimentos foram planejados. Por exemplo:

- A quantidade de distorções que o profissional identificar pode alterar o seu julgamento profissional sobre a credibilidade de fontes de informação específicas;
- O profissional pode tomar conhecimento de discrepâncias na informação relevante, ou de prova inconsistente ou ausente;
- Se forem realizados procedimentos analíticos próximo do final do trabalho, os resultados desses procedimentos podem indicar um risco de distorção material não reconhecido anteriormente.

Nestas circunstâncias, o profissional pode precisar de reavaliar os procedimentos planejados.

A155. O julgamento profissional quanto ao que constitui prova suficiente e apropriada é influenciado por fatores como os seguintes:

- Relevância de uma distorção potencial e a probabilidade de ela ter um efeito material, individualmente ou em conjunto, com outras distorções potenciais, na informação da matéria em apreciação;

- Eficácia das respostas das partes apropriadas para abordar o risco conhecido de distorção material;
- Experiência adquirida durante trabalhos de garantia de fiabilidade anteriores com respeito a distorções potenciais similares;
- Resultado dos procedimentos efetuados, incluindo se tais procedimentos identificaram distorções específicas;
- Origem e credibilidade da informação disponível;
- Persuasão da prova;
- Conhecimento das partes apropriadas e o seu ambiente.

Limitação de Âmbito (Ref: Parágrafos 26 e 66)

A156. Uma limitação de âmbito pode ter origem no seguinte:

- (a) Circunstâncias fora do controlo das partes apropriadas. Por exemplo, a documentação que o profissional considere ser necessário analisar e que pode ter sido acidentalmente destruída;
- (b) Circunstâncias relacionadas com a natureza ou calendário do trabalho. Por exemplo, um processo físico que o profissional considere ser necessário observar pode ter ocorrido antes de o trabalho do profissional ter iniciado; ou
- (c) Limitações impostas ao profissional pela parte responsável, pelo mensurador ou avaliador, ou pela parte contratante que, por exemplo, possa impedi-lo de executar um procedimento considerado necessário nas circunstâncias. Limitações desse tipo podem ter outras implicações no trabalho, tais como as considerações do profissional sobre o risco e sobre a aceitação e continuação do trabalho.

A157. A incapacidade de o profissional efetuar um procedimento específico não constitui uma limitação de âmbito, caso ele consiga obter prova suficiente e apropriada efetuando procedimentos alternativos.

A158. Os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são, por definição, limitados se comparados com os necessários num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. As limitações conhecidas antes da aceitação de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, são relevantes para estabelecer se as pré-condições para realizar um trabalho de garantia de fiabilidade estão presentes, particularmente quando o trabalho apresentar as características de acesso à prova (ver parágrafo 24(b)(iv)) e tiver um propósito racional (ver parágrafo 24(b)(vi)). Se forem impostas limitações adicionais pelas partes apropriadas após o trabalho de garantia limitada de

fiabilidade ter sido aceite, pode ser apropriado renunciar ao trabalho, se a renúncia for possível nos termos da lei ou regulamento aplicável.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Forma do Relatório de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafos 67–68)

- A159. A forma oral e outras formas de se expressarem as conclusões podem ser mal-entendidas sem o suporte de um relatório escrito. Por isso, o profissional não relata verbalmente ou através de símbolos sem redigir, também, um relatório de garantia de fiabilidade escrito que esteja prontamente disponível. Por exemplo, pode ser usado um símbolo com uma hiperligação para um relatório na Internet.
- A160. Esta ISAE não exige uma forma padronizada de relato para todos os trabalhos de garantia de fiabilidade. Em vez disso, identifica os elementos básicos que os relatórios de garantia de fiabilidade devem incluir. Os relatórios de garantia de fiabilidade são ajustados às circunstâncias específicas de trabalho. O profissional pode utilizar cabeçalhos, números de parágrafos, ferramentas gráficas (por exemplo, o texto a negrito), e outros mecanismos para realçar a clareza e legibilidade do relatório de garantia de fiabilidade.
- A161. O profissional pode escolher uma forma de relatório “curta” ou “longa” para facilitar a eficácia da comunicação com os utilizadores. Na “forma curta” incluem-se geralmente apenas os elementos básicos. Na “forma longa” incluem-se outras informações e explicações que não pretendem afetar a conclusão do profissional. Em complemento aos elementos básicos, os relatórios de “forma longa” podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios aplicáveis utilizados, as constatações relacionadas com aspetos específicos do trabalho, detalhes sobre as qualificações e experiência do profissional e de outros envolvidos no trabalho, divulgação dos níveis de materialidade e, em alguns casos, recomendações. O profissional pode entender útil ponderar a relevância de comunicar essas informações face às necessidades de informação dos utilizadores. Como exigido pelo parágrafo 68, as informações adicionais devem ser claramente segregadas das conclusões do profissional, e redigidas de uma maneira que fique claro que não têm a intenção de prejudicar a conclusão.

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Título (Ref: Parágrafo 69(a))

- A162. Um título apropriado ajuda a identificar a natureza do relatório de garantia de fiabilidade e a distingui-lo de relatórios emitidos por outros, tais como aqueles que não têm de obedecer aos mesmos requisitos éticos que o profissional.

Destinatário (Ref: Parágrafo 69(b))

A163. O destinatário identifica a parte ou partes a quem o relatório de garantia de fiabilidade é destinado. O relatório de garantia de fiabilidade é geralmente destinado à parte que contrata, mas, em alguns casos, pode haver outros utilizadores destinatários.

Matéria em Apreciação e Informação da Matéria em Apreciação Subjacente (Ref: Parágrafo 69(c))

A164. A identificação e descrição da informação da matéria em apreciação e, quando adequado, da matéria em apreciação subjacente pode incluir, por exemplo:

- A data ou período a que a mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente se refere;
- Quando aplicável, o nome da parte responsável ou componente da parte responsável a que a matéria em apreciação subjacente se refere;
- Uma explicação das características da matéria em apreciação subjacente ou da informação da matéria em apreciação que os utilizadores devem conhecer, e como essas características podem influenciar a precisão da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação face aos critérios aplicáveis, ou a persuasão da prova disponível. Por exemplo:
 - A medida em que a informação da matéria em apreciação é qualitativa ou quantitativa, objetiva ou subjetiva, histórica ou prospetiva;
 - Alterações na matéria em apreciação subjacente ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade da informação da matéria em apreciação de um período para o seguinte.

Crítérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 69(d))

A165. O relatório de garantia de fiabilidade deve identificar os critérios aplicáveis contra os quais a matéria em apreciação subjacente foi mensurada ou avaliada, para que os utilizadores possam compreender as bases da conclusão do profissional. O relatório de garantia de fiabilidade pode incluir os critérios aplicáveis, ou referir-se a eles se eles estiverem incluídos na informação da matéria em apreciação ou se estiverem rapidamente disponíveis de outra forma a partir de fonte acessível. Dependendo das circunstâncias, pode ser relevante divulgar:

- A fonte dos critérios aplicáveis e se eles estão, ou não, incorporados em lei ou regulamento, ou são emitidos por organizações profissionais de peritos autorizadas ou reconhecidas que seguem um processo transparente, isto é, se os critérios são estabelecidos no contexto da

matéria em apreciação subjacente (e se não forem, a descrição do razão por que tais critérios são considerados apropriados);

- Os métodos de mensuração ou avaliação utilizados, quando os critérios aplicáveis permitirem uma opção entre vários métodos;
- Quaisquer interpretações significativas feitas ao aplicar os critérios aplicáveis nas circunstâncias do trabalho;
- Se houve quaisquer alterações nos métodos de avaliação ou mensuração utilizados.

Limitações Inerentes (Ref: Parágrafo 69(e))

A166. Apesar de em alguns casos poder ser esperado que as limitações inerentes sejam bem compreendidas pelos utilizadores do relatório de garantia de fiabilidade, em outros, pode ser apropriado fazer-lhes referência explícita no relatório. Por exemplo, num relatório de garantia de fiabilidade sobre a eficácia do controlo interno, pode ser apropriado indicar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros devido ao risco de o controlo interno se tornar inapropriado por mudanças nas condições, ou de o nível de adequação de cumprimento das políticas ou procedimentos se ter deteriorado.

Finalidade Específica (Ref: Parágrafo 69(f))

A167. Em alguns casos, os critérios aplicáveis utilizados para mensurar ou avaliar a matéria em apreciação subjacente podem ser desenvolvidos para finalidade específica. Por exemplo, um regulador pode exigir que algumas entidades apliquem critérios específicos desenvolvidos para os objetivos da regulação. Para evitar equívocos, o profissional deve alertar os leitores do relatório de garantia de fiabilidade sobre esse facto e que, portanto, a informação da matéria em apreciação pode não ser adequada para outro fim.

A168. Em complemento ao alerta exigido pelo parágrafo 69(f), o profissional pode considerar apropriado indicar que o relatório de garantia de fiabilidade é destinado apenas a utilizadores específicos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, por exemplo, com base numa lei ou regulamento de determinada jurisdição, isto pode ser conseguido restringindo a distribuição ou utilização do relatório. Apesar de o acesso ao relatório de garantia de fiabilidade pode ser restrito dessa forma, a ausência de uma restrição a um utilizador ou finalidade em particular não significa por si só que existe uma responsabilidade legal pelo profissional em relação a esse utilizador ou finalidade. Se existe uma responsabilidade legal, isso depende das circunstâncias legais de cada caso e da jurisdição relevante.

Responsabilidades Relativas (Ref: Parágrafo 69(g))

A169. A identificação das responsabilidades de cada um informa os utilizadores de que a parte responsável é responsável pela matéria em apreciação subjacente, o mensurador ou avaliador é responsável pela mensuração ou avaliação da matéria em apreciação subjacente face aos critérios aplicáveis, e que a responsabilidade do profissional é expressar uma conclusão independente sobre a informação da matéria em apreciação.

Execução do Trabalho de Acordo com a ISAE 3000 (Revista) e uma ISAE Específica à Matéria em Apreciação (Ref: Parágrafo 69(h))

A170. Quando se aplicar uma ISAE específica a apenas uma parte da informação da matéria em apreciação, pode ser adequado referir tanto a norma específica à matéria em apreciação como a presente ISAE.

A171. Uma declaração que contenha uma linguagem qualificativa ou limitativa imprecisa (por exemplo, “o trabalho foi realizado por referência à ISAE 3000 (Revista)”) pode induzir em erro os utilizadores dos relatórios de garantia de fiabilidade.

Requisitos Aplicáveis do Controlo de Qualidade (Ref: Parágrafo 69(i))

A172. Apresenta-se a seguir um exemplo ilustrativo de declaração no relatório de garantia de fiabilidade sobre requisitos aplicáveis de controlo de qualidade:

A firma aplica a ISQC 1 e, assim, mantém um sistema de controlo de qualidade abrangente que inclui políticas e procedimentos documentados sobre o cumprimento de requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Cumprimento dos Requisitos de Independência e Outros Requisitos éticos (Ref: Parágrafo 69(j))

A173. Apresenta-se a seguir um exemplo ilustrativo de declaração no relatório de garantia de fiabilidade sobre o cumprimento dos requisitos éticos:

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo do International Ethics Standards Board for Accountants, que tem por base princípios de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

Resumo do Trabalho Efetuado (Ref: Parágrafos A6 e 69(k))

A174. O resumo do trabalho efetuado ajuda os utilizadores a compreenderem a conclusão do profissional. Para muitos trabalhos de garantia de fiabilidade,

são possíveis em teoria infinitas variações de procedimentos. Na prática, contudo, isso será difícil de comunicar de forma clara e sem ambiguidade. Outras normas emitidas pelo IAASB podem ser úteis aos profissionais ao preparar este resumo.

- A175. Quando não existir uma ISAE específica que proporcione orientação sobre os procedimentos a efetuar para uma matéria em apreciação subjacente em particular, o resumo pode incluir uma descrição mais detalhada do trabalho efetuado. Pode ser apropriado incluir no resumo uma declaração de que o trabalho realizado incluiu a avaliação da adequação dos critérios aplicáveis.
- A176. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o resumo do trabalho efetuado é geralmente mais detalhado do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade e identifica as limitações na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos. Isto porque, a avaliação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para se compreender a conclusão expressa na forma que indica que, com base nos procedimentos efetuados, uma matéria significativa chegou ao conhecimento do profissional que fez com que ele acreditasse que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. Também pode ser apropriado indicar no resumo do trabalho efetuado que não foram efetuados alguns procedimentos que seriam geralmente efetuados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Contudo, a identificação integral de todos esses procedimentos pode não ser possível porque a necessária compreensão e consideração do risco do trabalho é menor do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
- A177. Os fatores a considerar na determinação do nível de detalhe a fazer no resumo do trabalho realizado podem incluir:
- Circunstâncias específicas à entidade (por exemplo, a diferente natureza das atividades da entidade quando comparada com as características típicas no setor);
 - Circunstâncias específicas do trabalho que afetam a natureza e extensão dos procedimentos efetuados;
 - As expectativas dos utilizadores quanto ao nível de detalhe a fazer no relatório, com base em práticas do mercado, ou leis ou regulamentos aplicáveis.
- A178. É importante que o resumo seja redigido de forma objetiva para permitir que os utilizadores compreendam o trabalho realizado como base para a conclusão do profissional. Na maioria dos casos, isso não envolve o detalhe

de todo o plano de trabalho, mas, por outro lado, é importante que não seja tão resumido a ponto de se tornar ambíguo, nem seja redigido de uma maneira que seja exagerada ou rebuscada.

Conclusão do Profissional (Ref: Parágrafos 12(a)(i)(a) e 69(l))

A179. Exemplos de conclusões expressas de forma apropriada para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade incluem:

- Quando expressa em termos da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis, “Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspetos materiais, os requisitos da lei XYZ.”;
- Quando expressa em termos da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis, “Em nossa opinião, a projeção do desempenho financeiro da entidade está devidamente preparada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios XYZ.”; ou
- Quando expressa em termos de uma declaração feita pela parte apropriada, “Em nossa opinião, a declaração da [parte apropriada] de que cumpriu os requisitos da lei XYZ está, em todos os aspetos materiais, adequadamente apresentada.” ou “Em nossa opinião, a declaração da [parte apropriada] de que os indicadores chave de desempenho estão apresentados de acordo com o critério XYZ, está, em todos os aspetos materiais, adequadamente apresentada.”.

A180. Pode ser apropriado informar os utilizadores acerca do contexto em que a conclusão do profissional deve ser lida quando o relatório de garantia de fiabilidade incluir uma explicação das características específicas da matéria em apreciação subjacente de que os utilizadores devem ter conhecimento. A conclusão do profissional pode incluir, por exemplo, uma redação como: “Esta conclusão foi formada com base nos assuntos referidos ao longo deste relatório independente de garantia de fiabilidade.”.

A181. Exemplos de conclusões expressas de forma apropriada para trabalhos de garantia limitada de fiabilidade incluem:

- Quando expressa em termos da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis, “Baseado nos procedimentos efetuados e na prova obtida, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que [a entidade] não cumpriu, em todos os aspetos materiais, os requisitos da lei XYZ.”;
- Quando expressa em termos da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis, “Baseado nos procedimentos efetuados e na

prova obtida, não temos conhecimento de quaisquer alterações materiais que precisem ser efetuadas na avaliação dos indicadores chave de desempenho para que eles estejam de acordo com os critérios XYZ.”;

- Quando expressa em termos de uma declaração feita pela parte apropriada, “Baseado nos procedimentos efetuados e na prova obtida, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que a declaração da [parte apropriada] de que [a entidade] cumpriu os requisitos da lei XYZ não está, em todos os aspectos materiais, adequadamente apresentada.”.

A182. Formas de expressão que podem ser úteis para matérias em apreciação subjacentes incluem, por exemplo, uma ou mais das seguintes:

- Para trabalhos de cumprimento – “em conformidade com” ou “de acordo com”;
- Para trabalhos em que os critérios aplicáveis descrevam o processo ou a metodologia de preparação ou apresentação da informação da matéria em apreciação – “preparado de forma apropriada”;
- Para trabalhos em que os princípios de apresentação adequada são incorporados nos critérios aplicáveis – “adequadamente apresentado”.

A183. A inclusão de um título antes dos parágrafos contendo conclusões modificadas e os assuntos que deram origem à modificação, ajuda a compreender o relatório do profissional. Exemplos de títulos apropriados incluem “Conclusão com Reservas”, “Conclusão Adversa” ou “Escusa de Conclusão” e “Bases para a Conclusão com Reservas” ou “Bases para Conclusão Adversa” conforme apropriado.

Assinatura do Profissional (Ref: Parágrafo 69(m))

A184. A assinatura do profissional pode ser o nome da firma do profissional, o nome do profissional individual ou ambos, conforme apropriado numa determinada jurisdição. Adicionalmente à assinatura do profissional, em algumas jurisdições, o profissional pode ser ter de declarar no seu relatório sobre a nomeação profissional ou sobre o reconhecimento de licença pela autoridade apropriada naquela jurisdição.

Data (Ref: Parágrafo 69(n))

A185. A inclusão da data no relatório de garantia de fiabilidade informa os utilizadores de que o profissional considerou o efeito na informação da matéria em apreciação e no relatório de garantia de fiabilidade de acontecimentos ocorridos até essa data.

Referência ao Perito do Profissional no Relatório de Garantia de Fiabilidade
(Ref: Parágrafo 70)

- A186. Em alguns casos, a lei ou regulamentos podem exigir uma referência ao trabalho do perito do profissional no relatório de garantia de fiabilidade, por exemplo, para efeitos de transparência no setor público. Também pode ser apropriado noutras circunstâncias, por exemplo, para explicar a natureza de uma modificação na conclusão do profissional, ou quando o trabalho do perito for parte integrante das constatações incluídas no relatório de “forma longa”.
- A187. Apesar disso, o profissional é o único responsável pela conclusão expressa, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso que ele faça do trabalho do perito. Assim, é importante que, se o relatório de garantia de fiabilidade fizer referência ao trabalho do perito, que a redação não sugira que a sua responsabilidade pela conclusão expressa é reduzida devido ao envolvimento desse perito.
- A188. Não é provável que uma referência genérica no relatório de “forma longa” referindo que o trabalho foi efetuado por pessoal devidamente qualificado, incluindo peritos na matéria em apreciação e especialistas em garantia de fiabilidade, seja suscetível de ser interpretada como responsabilidade reduzida. O potencial para um mal-entendido é maior, contudo, no caso de relatórios de “forma curta”, em que é apresentada uma informação contextual mínima, ou no caso de o perito do profissional ser referido pelo nome. Assim, pode ser necessária redação adicional nestas circunstâncias para evitar que o relatório de garantia de fiabilidade sugira que a responsabilidade do profissional pela conclusão expressa é reduzida devido ao envolvimento do perito.

Conclusões Modificadas e Não Modificadas (Ref: Parágrafos 74–77 e Apêndice)

- A189. O termo “profundo” descreve os efeitos das distorções na informação da matéria em apreciação ou dos possíveis efeitos das distorções na informação da matéria em apreciação, se houver, que não são detetados devido à impossibilidade de se obter prova suficiente e apropriada. Os efeitos profundos na informação da matéria em apreciação são os que, no julgamento profissional do profissional:
- (a) Não se restringem a aspetos específicos da informação da matéria em apreciação;
 - (b) Mesmo que restringidos, representam ou podem representar uma parte substancial da informação da matéria em apreciação; ou
 - (c) Em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão da informação da matéria em apreciação pelos utilizadores.

A190. A natureza da matéria, e o julgamento do profissional sobre a profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos na informação da matéria em apreciação, afetam o tipo de conclusão a ser expressa.

A191. Exemplos de conclusão com reservas, conclusão adversa e escusa de conclusão são:

- Conclusão com reservas (exemplo para trabalhos de garantia limitada de fiabilidade com uma distorção material) – “Baseado nos procedimentos efetuados e na prova obtida, exceto quanto ao efeito do assunto descrito na secção Bases para a Conclusão com Reservas do nosso relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que a declaração da [parte apropriada] não apresenta adequadamente, em todos os aspetos materiais, o cumprimento da lei XYZ pela entidade.”;
- Conclusão adversa (exemplo para uma distorção material e profunda para trabalhos de garantia razoável e limitada de fiabilidade) – “Devido à relevância do assunto descrito na secção Bases para a Conclusão Adversa do nosso relatório, a declaração da [parte apropriada] não apresenta adequadamente o cumprimento da lei XYZ pela entidade.”;
- Escusa de conclusão (exemplo de limitação de âmbito material e profunda para trabalhos de garantia razoável e limitada de fiabilidade) – “Devido à relevância do assunto descrito na secção Bases para a Escusa de Conclusão do nosso relatório, não nos foi possível obter prova suficiente e apropriada para fundamentar a nossa conclusão sobre a declaração da [parte apropriada]. Consequentemente, não expressamos uma conclusão sobre essa declaração.”.

A192. Em alguns casos, o mensurador ou avaliador pode identificar e descrever apropriadamente que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. Por exemplo, num trabalho de cumprimento, o mensurador ou avaliador pode descrever corretamente as circunstâncias do não cumprimento. Nestas circunstâncias, o parágrafo 76 exige que o profissional chame a atenção dos utilizadores para a descrição da distorção material, seja expressando uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa, seja expressando uma conclusão sem reservas mas referindo-o especificamente no relatório de garantia de fiabilidade através de uma ênfase.

Outras Responsabilidades de Comunicação (Ref: Parágrafo 78)

A193. As matérias que pode ser apropriado comunicar à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte contratante ou a outros incluem fraude ou suspeita de fraude e falta de neutralidade na preparação da informação da matéria em apreciação.

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

- A194. Os requisitos éticos relevantes podem incluir um requisito para relatar um incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a um nível apropriado do órgão de gestão ou dos encarregados da governação. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamentos podem restringir a comunicação do profissional de algumas matérias com a parte responsável, o órgão de gestão ou os encarregados da governação. A lei ou regulamentos podem especificamente proibir uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando o profissional é obrigado a relatar um incumprimento identificado ou suspeito a uma autoridade apropriada nos termos da legislação sobre combate ao branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, os assuntos considerados pelo profissional podem ser complexos e ele pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.
- A195. Relato de incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade
- A196. A lei, os regulamentos ou os requisitos éticos relevantes podem:
- (a) Exigir que o profissional relate o incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade;
 - (b) Estabelecer responsabilidades segundo as quais o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser apropriado nas circunstâncias.⁸
- A197. Relatar o incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser exigido ou apropriado nas circunstâncias porque:
- (a) A lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes exigem que o profissional o faça;
 - (b) O profissional determinou que relatar é uma ação apropriada para responder ao incumprimento identificado ou suspeito de acordo com os requisitos éticos relevantes; ou
 - (c) A lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes dão ao profissional o direito de o fazer.

⁸ Ver, por exemplo, as Secções 225.51 e 225.52 do Código do IESBA.

- A198. O relato do incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos nos termos da lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes pode incluir o incumprimento de que o profissional tome conhecimento durante a execução do trabalho, mas que não afeta a informação da matéria em apreciação. Segundo esta ISAE, não se espera que o profissional tenha um nível de conhecimento de leis e regulamentos para além daqueles que afetam a informação da matéria em apreciação. Porém, a lei, os regulamentos ou os requisitos éticos relevantes podem esperar que o profissional aplique o conhecimento, o julgamento profissional e a competência para responder a esse incumprimento. Saber se um ato constitui um incumprimento real é, a final, uma matéria para ser determinada por um tribunal ou outro órgão judicial apropriado.
- A199. Em algumas circunstâncias, o relato de um incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode estar impedido pelo dever de confidencialidade do profissional nos termos da lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. Noutros casos, tal relato não será considerado uma violação do dever de confidencialidade nos termos dos requisitos éticos relevantes.⁹
- A200. O profissional pode considerar fazer consultas internas (por exemplo, dentro da firma ou da rede), obter aconselhamento jurídico para compreender as implicações profissionais ou legais por tomar determinadas medidas ou ações, ou fazer consultas numa base confidencial com um regulador ou um organismo profissional (a menos que fazê-lo seja proibido por lei ou regulamento ou viole o dever de confidencialidade).¹⁰

Documentação (Ref: Parágrafos 79–83)

- A201. A documentação inclui um registo da fundamentação do profissional sobre todos os assuntos significativos que requereram o exercício do seu julgamento profissional e as respetivas conclusões. Quando existirem assuntos complexos de princípio ou de julgamento profissional, a documentação, que inclui os factos relevantes que eram conhecidos pelo profissional à época em que a conclusão foi alcançada, pode auxiliar a demonstrar o conhecimento do profissional.

⁹ Ver, por exemplo, as Secções 140.7 e 225.53 do Código do IESBA.

¹⁰ Ver, por exemplo, a Secção 225.55 do Código do IESBA.

A202. Não é necessário nem prático documentar todas as questões consideradas e julgamentos profissionais exercidos durante o trabalho. Também não é necessário que o profissional documente separadamente (como através de uma checklist, por exemplo) o cumprimento dos assuntos que já estão demonstrados por documentos incluídos noutros papéis de trabalho. Da mesma forma, o profissional não precisa deixar no arquivo final do trabalho papéis de trabalho provisórios, notas com considerações incompletas ou preliminares, cópias antigas de documentos corrigidos por erros (tipográficos, por exemplo) nem documentos duplicados.

A203. Ao exercer o julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e arquivada, o profissional pode considerar que é necessário dar a conhecer o trabalho realizado e as bases das principais decisões tomadas (mas, não os aspetos detalhados do trabalho) para outro profissional que não tenha envolvimento anterior com o trabalho. Esse outro profissional apenas pode ser capaz de compreender aspetos detalhados do trabalho ao discuti-los com o profissional que preparou a documentação.

A204. A documentação pode incluir o registo, por exemplo:

- Das características identificadoras de itens específicos ou assuntos testados;
- De quem executou o trabalho e a data em que foi concluído;
- De quem fez a revisão do trabalho realizado, a data e a extensão da revisão; e
- De discussões de questões significativas com as partes apropriadas e outros, incluindo a sua natureza e quando e com quem ocorreram as discussões.

A205. A documentação pode incluir um registo, por exemplo:

- De assuntos identificados com respeito ao cumprimento de requisitos éticos relevantes e de como foram resolvidos;
- De conclusões sobre o cumprimento de requisitos de independência que se apliquem ao trabalho, e quaisquer discussões relevantes com a firma que fundamente essas conclusões;
- De conclusões alcançadas relativas à aceitação e continuação do relacionamento com o cliente e dos trabalhos de garantia de fiabilidade;
- Da natureza e âmbito das consultas realizadas durante o decurso do trabalho e as respetivas conclusões.

Preparação do Arquivo Final do Trabalho

A206. A ISQC 1, (ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto aquela), exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão atempada dos arquivos de trabalho.¹¹ Um prazo apropriado para concluir um arquivo final do trabalho geralmente não é superior a 60 dias após a data do relatório de garantia de fiabilidade.¹²

A207. A conclusão do arquivo final do trabalho, após a data do relatório de garantia de fiabilidade, é um processo administrativo que não envolve a realização de novos procedimentos ou chegar a novas conclusões. Podem, porém, ser feitas alterações na documentação durante o processo de arrumação final se elas forem de natureza administrativa. Exemplos de tais alterações incluem:

- Eliminar ou retirar documentação substituída;
- Classificar, ordenar e fazer referências cruzadas nos papéis de trabalho;
- Assinar checklists relativos ao processo de arrumação do arquivo final;
- Documentar prova que o profissional obteve, discutiu e acordou com os membros relevantes da equipa de trabalho antes da data do relatório de garantia de fiabilidade.

A208. A ISQC 1, (ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares que sejam pelo menos tão exigentes quanto aquela), exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação do trabalho.¹³ Geralmente, o período de retenção para trabalhos de garantia de fiabilidade não é menor do que cinco anos a contar da data do relatório de garantia de fiabilidade.¹⁴

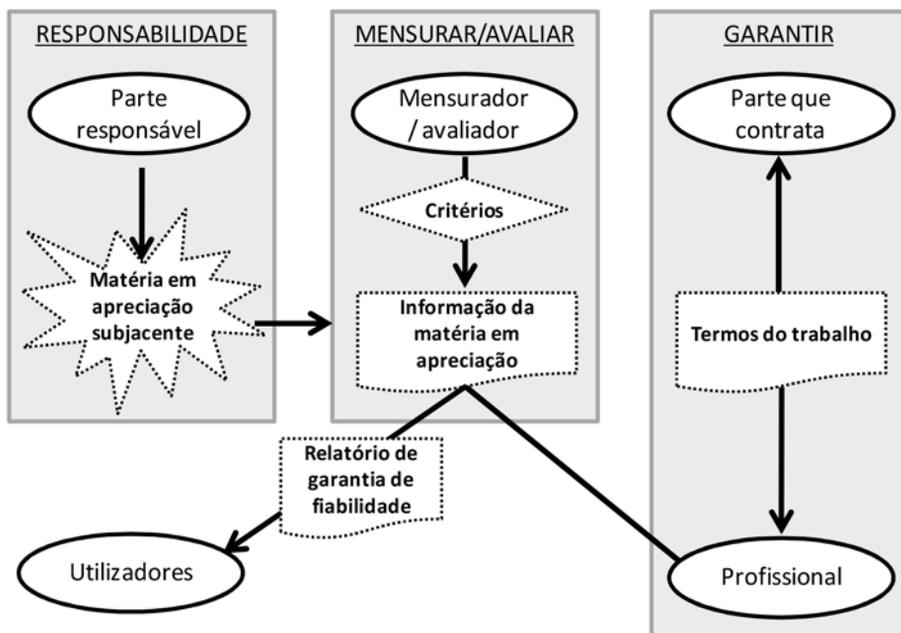
¹¹ ISQC 1, parágrafo 45

¹² ISQC 1, parágrafo A54

¹³ ISQC1, parágrafo 47

¹⁴ ISQC 1, parágrafo A61

Funções e Responsabilidades



1. Todos os trabalhos de garantia de fiabilidade têm pelo menos três partes: a parte responsável, o profissional e os utilizadores. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode também haver uma função separada de mensurador ou avaliador, ou de parte que contrata.
2. O diagrama acima ilustra a forma como as funções seguintes se relacionam com um trabalho de garantia de fiabilidade:
 - (a) A parte responsável é responsável pela matéria em apreciação subjacente.
 - (b) O mensurador ou avaliador usa os critérios para mensurar ou avaliar a matéria em apreciação subjacente resultando na informação da matéria em apreciação.
 - (c) A parte que contrata acorda os termos do trabalho com o profissional.

- (d) O profissional obtém prova suficiente e apropriada com vista a expressar uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores, que não a parte responsável, acerca da informação da matéria em apreciação.
- (e) Os utilizadores tomam decisões com base na informação da matéria em apreciação. Os utilizadores são os indivíduos ou organizações, ou grupos deles, que o profissional espera que usarão o relatório de garantia de fiabilidade. Em alguns casos, pode haver utilizadores que não sejam aqueles a quem o relatório é dirigido.

3. Sobre estas funções podem ser feitas as observações seguintes:

- Para além do profissional, cada trabalho de garantia de fiabilidade tem pelo menos uma parte responsável e utilizadores.
- O profissional não pode ser a parte responsável, a parte que contrata ou um utilizador.
- Num trabalho direto, o profissional é também o mensurador ou avaliador.
- Num trabalho de validação, a parte responsável, ou outra pessoa qualquer exceto o profissional, pode ser o mensurador ou avaliador.
- Quando o profissional mensurou ou avaliou a matéria em apreciação subjacente face a critérios, o trabalho é um trabalho direto. A natureza de tal trabalho não pode ser alterada para um trabalho de validação por outra parte assumindo responsabilidades pela mensuração ou avaliação, por exemplo, através da inclusão de uma declaração da parte responsável na informação da matéria em apreciação aceitando a responsabilidade por ela.
- A parte responsável pode ser a parte que contrata.
- Em muitos trabalhos de validação a parte responsável pode também ser o mensurador ou avaliador e a parte que contrata. Um exemplo é quando uma entidade contrata um profissional para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade relativo a um relatório que a entidade preparou sobre as suas próprias práticas de sustentabilidade. Um exemplo de situação em que a parte responsável é diferente do mensurador ou avaliador é quando o profissional é contratado para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade relativo a um relatório preparado por uma entidade governamental sobre as práticas de sustentabilidade de uma empresa privada.
- Num trabalho de validação, o mensurador ou avaliador geralmente prepara para o profissional uma declaração escrita acerca da informação da

matéria em apreciação. Em alguns casos, o profissional pode não conseguir obter tal declaração, por exemplo, quando a parte que contrata não é o mensurador ou avaliador.

- A parte responsável pode ser um dos utilizadores, mas pode não ser o único.
- A parte responsável, o mensurador ou avaliador e os utilizadores podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, numa estrutura com dois níveis de administração, o órgão de supervisão pode procurar garantia de fiabilidade acerca de informação preparada pelo conselho de administração dessa entidade. O relacionamento entre a parte responsável, o mensurador ou avaliador e os utilizadores deve ser vista no contexto de um trabalho específico e pode diferir das linhas de responsabilidade definidas mais tradicionais. Por exemplo, a direção de topo (o utilizador) pode contratar um profissional para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um aspeto particular das atividades da entidade que são da responsabilidade de um nível de direção mais baixo (a parte responsável), mas de que direção de topo é em último caso responsável.
- Uma parte que contrata que não seja também a parte responsável pode ser o utilizador.

4. A conclusão do profissional pode ser escrita em termos:

- Da matéria em apreciação subjacente e dos critérios aplicáveis;
- Da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis;
ou
- De uma declaração feita pela parte apropriada.

5. O profissional e a parte responsável podem acordar em aplicar os princípios das Normas de Garantia de Fiabilidade a um trabalho em que não há utilizadores, exceto a parte responsável, mas em que todos os restantes requisitos daquelas Normas são cumpridos. Nestes casos, o relatório do profissional inclui uma declaração restringindo o seu uso à parte responsável.

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS
DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3400**

(Anteriormente ISA 810)

EXAME DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PROSPETIVA

(Esta Norma está em vigor)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1–7
A Garantia de Fiabilidade do Auditor com Respeito a Informação Financeira Prospetiva	8–9
Aceitação do Trabalho	10–12
Conhecimento do Negócio	13–15
Período Coberto	16
Procedimentos de análise	17–25
Apresentação e Divulgações	26
Relatório sobre o Exame de Informação Financeira Prospetiva	27–33

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3400, *Exame de Informação Financeira Prospetiva* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. A finalidade desta ISAE é a de estabelecer normas e dar orientação em trabalhos para analisar e relatar sobre informação financeira prospetiva incluindo procedimentos relativos a pressupostos baseados na melhor estimativa e pressupostos hipotéticos. Esta ISAE não se aplica ao exame de informação financeira prospetiva expressa em termos gerais ou narrativos, tal como a que se encontra referida e analisada no relatório anual do órgão de gestão da entidade, embora muitos dos procedimentos delineados possam ser adequados para tal exame.
2. Num trabalho para analisar informação financeira prospetiva, o auditor deve obter prova suficiente e apropriada sobre se:
 - (a) **Os pressupostos baseados na melhor estimativa do órgão de gestão nos quais se baseia a informação financeira prospetiva são razoáveis e, no caso de pressupostos hipotéticos, se tais pressupostos são consistentes com a finalidade da informação;**
 - (b) **A informação financeira prospetiva está corretamente preparada na base dos pressupostos;**
 - (c) **A informação financeira prospetiva está devidamente apresentada e todos os pressupostos materiais estão adequadamente divulgados, incluindo uma indicação clara sobre se são pressupostos baseados na melhor estimativa ou pressupostos hipotéticos; e**
 - (d) **A informação financeira prospetiva está preparada numa base consistente com as demonstrações financeiras históricas, usando princípios contabilísticos apropriados.**
3. “Informação financeira prospetiva” significa informação financeira baseada em pressupostos acerca de acontecimentos que possam ocorrer no futuro e de possíveis ações da entidade. É altamente subjetiva na sua natureza e a sua preparação requer o exercício de julgamento considerável. A informação financeira prospetiva pode ser preparada na forma de uma previsão, de uma projeção ou de uma combinação de ambas, por exemplo, a previsão de um ano mais uma projeção de cinco anos.
4. Uma “previsão” significa informação financeira prospetiva preparada na base de pressupostos relativamente a acontecimentos futuros que o órgão de gestão espera que se realizem e a ações que o órgão de gestão espera tomar com referência à data em que a informação é preparada (pressupostos baseados na melhor estimativa).

5. Uma “projeção” significa informação financeira prospectiva preparada com base em:
- Pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e a ações do órgão de gestão que não se esperam necessariamente que se realizem, tais como quando algumas entidades estão numa fase de arranque ou estão a considerar uma alteração importante na natureza das operações; ou
 - Uma mistura de pressupostos baseados na melhor estimativa e pressupostos hipotéticos.
- Tal informação ilustra as consequências possíveis à data em que a informação é preparada se os acontecimentos vierem a ocorrer.
6. A informação financeira prospectiva pode incluir demonstrações financeiras ou um ou mais elementos de demonstrações financeiras e pode ser preparada:
- Como uma ferramenta de gestão interna, por exemplo, para ajudar a avaliar um possível investimento de capital; ou
 - Para distribuição a terceiros, por exemplo:
 - Num prospeto para prestar informação a potenciais investidores acerca de expectativas futuras.
 - Num relatório anual para prestar informação a acionistas, organismos reguladores e outras partes interessadas.
 - Num documento para informação a financiadores que pode incluir, por exemplo, previsões de fluxos de caixa.
7. O órgão de gestão é responsável pela preparação da informação financeira prospectiva, incluindo a identificação e divulgação dos pressupostos em que se baseia. Pode ser pedido ao auditor para examinar e relatar sobre a informação financeira prospectiva para aumentar a sua credibilidade, quer ela se destine a uso de terceiros quer para fins internos.

A Garantia de Fiabilidade do Auditor com Respeito a Informação Financeira Prospectiva

8. A informação financeira prospectiva está relacionada com acontecimentos e ações que ainda não ocorreram e podem não ocorrer. Embora possam estar disponíveis provas para apoiar os pressupostos em que se baseia a informação financeira prospectiva, tais provas estão geralmente viradas para o futuro e são, por isso, de natureza especulativa, bem distintas das provas usualmente disponíveis na auditoria da informação financeira histórica. O auditor não está, portanto, em posição de expressar uma opinião sobre se os resultados mostrados na informação financeira prospectiva serão alcançados.

9. Para além disso, dados os tipos de provas disponíveis para avaliar os pressupostos em que se baseia a informação financeira prospetiva, pode ser difícil para o auditor obter um nível de satisfação suficiente de forma a proporcionar uma expressão positiva de opinião de que os pressupostos estão isentos de distorção material. Consequentemente, nesta ISAE, quando se relata sobre a razoabilidade dos pressupostos do órgão de gestão o auditor proporciona apenas um grau de garantia de fiabilidade moderado. Porém, quando no julgamento do auditor tenha sido obtido um nível apropriado de satisfação, ele não está impedido de expressar garantia de fiabilidade de forma positiva com respeito aos pressupostos.

Aceitação do Trabalho

10. Antes de aceitar um trabalho para analisar informação financeira prospetiva, o auditor tomará em consideração, entre outras coisas:
- O uso que se quer dar à informação;
 - Se a informação será de distribuição geral ou limitada;
 - A natureza dos pressupostos, isto é, se eles são baseados na melhor estimativa ou se são hipotéticos;
 - Os elementos a incluir na informação; e
 - O período coberto pela informação.
11. **O auditor não deve aceitar, ou deve abandonar, um trabalho quando os pressupostos forem claramente irrealistas ou quando o auditor acreditar que a informação financeira prospetiva não será apropriada para o seu uso pretendido.**
12. **O auditor e o cliente devem acordar os termos do trabalho.** É no interesse tanto da entidade como do auditor que este envie uma carta de compromisso para que se evitem mal-entendidos com respeito ao trabalho. Uma carta de compromisso poderia incluir as matérias constantes do parágrafo 10 e fixar as responsabilidades do órgão de gestão pelos pressupostos e pela prestação ao auditor de todas as informações relevantes e dos dados fonte usados ao desenvolver os pressupostos.

Conhecimento do Negócio

13. **O auditor deve obter um nível suficiente de conhecimento do negócio para ser capaz de avaliar se todos os pressupostos significativos necessários para a preparação da informação financeira prospetiva foram identificados.** O auditor necessitará também de se familiarizar com o processo de preparação da informação financeira prospetiva, por exemplo, tomando em consideração:

- Os controlos internos sobre o sistema usado para preparar informação financeira prospetiva e os conhecimentos e experiência das pessoas que preparam a informação financeira prospetiva.
 - A natureza da documentação preparada pela entidade que suporta os pressupostos do órgão de gestão.
 - O ponto até ao qual foram usadas técnicas estatísticas, matemáticas e assistidas por computador.
 - Os métodos usados para desenvolver e aplicar pressupostos.
 - O rigor da informação financeira prospetiva preparada em períodos anteriores e as razões para variações significativas.
14. **O auditor deve tomar em consideração a extensão até à qual se justifica a confiança na informação financeira histórica da entidade.** O auditor deve exigir um conhecimento da informação financeira histórica da entidade para avaliar se a informação financeira prospetiva foi ou não preparada numa base consistente com a informação financeira histórica e de forma a proporcionar uma referência histórica para a consideração dos pressupostos do órgão de gestão. O auditor necessitará de estabelecer, por exemplo, se foi ou não auditada ou revista a informação histórica relevante e se foram ou não usados na sua preparação princípios contabilísticos aceitáveis.
15. Se o relatório de auditoria ou de revisão sobre informação financeira histórica do período anterior for modificado ou se a entidade estiver numa fase de arranque, o auditor tomará em consideração os factos envolventes e o efeito no exame da informação financeira prospetiva.

Período Coberto

16. **O auditor deve considerar o período de tempo coberto pela informação financeira prospetiva.** Uma vez que os pressupostos se tornam mais especulativos quando aumenta o período de tempo coberto, à medida que o período se alonga, decresce a capacidade do órgão de gestão para fazer pressupostos baseados na melhor estimativa. O período não se deve estender para além do tempo para o qual o órgão de gestão tenha uma base razoável para os pressupostos. Identificam-se a seguir alguns fatores que são relevantes para a consideração do auditor sobre o período de tempo coberto pela informação financeira prospetiva:
- Ciclo operacional, por exemplo, no caso de um projeto de construção importante, o tempo necessário para completar o projeto pode ditar o período coberto.
 - O grau de credibilidade dos pressupostos, por exemplo, se a entidade está a introduzir um novo produto, o período prospetivo coberto pode

ser curto e dividido em segmentos pequenos, tais como semanas ou meses. Alternativamente, se o único negócio da entidade é possuir ativos sob locação a longo prazo, pode ser razoável um período prospectivo relativamente longo.

- A necessidade dos utilizadores, por exemplo, a informação financeira prospectiva pode ser preparada em ligação com o pedido de um empréstimo, relativamente ao período de tempo necessário para gerar fundos suficientes para o reembolso. Alternativamente, a informação pode ser preparada para investidores em ligação com a venda de obrigações para ilustrar o uso pretendido para o produto líquido no período subsequente.

Procedimentos de Análise

17. **Quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de análise, as considerações do auditor devem incluir:**
- (a) **A probabilidade de existirem distorções materialmente relevantes;**
 - (b) **O conhecimento obtido durante quaisquer trabalhos anteriores;**
 - (c) **A competência do órgão de gestão no que respeita à preparação de informação financeira prospectiva;**
 - (d) **A extensão até à qual a informação financeira prospectiva é afetada pelo julgamento do órgão de gestão; e**
 - (e) **A adequação e credibilidade dos dados subjacentes.**
18. O auditor deve apreciar a fonte e a credibilidade da prova que suportam os pressupostos baseados na melhor estimativa do órgão de gestão. A prova suficiente e apropriada que suporta tais pressupostos deve ser obtida a partir de fontes internas e externas incluindo a consideração dos pressupostos à luz da informação histórica e uma avaliação se eles estão baseados em planos que estejam dentro da capacidade da entidade.
19. O auditor deve considerar se, quando sejam usados pressupostos hipotéticos, foram tomadas em consideração as implicações de tais pressupostos. Por exemplo, se for assumido que as vendas cresçam para além da capacidade corrente da instalação, a informação financeira prospectiva necessitará de incluir o investimento necessário na capacidade adicional da instalação ou os custos de meios alternativos para satisfazer as vendas previstas, tais como subcontratação da produção.
20. Se bem que a prova que suporta pressupostos hipotéticos não necessite de ser obtida, o auditor necessitará de confirmar que eles são consistentes com a finalidade da informação financeira prospectiva e que não há razão para crer que sejam claramente irrealistas.

21. O auditor necessitará de ficar satisfeito de que a informação financeira prospectiva está devidamente preparada a partir dos pressupostos do órgão de gestão, por exemplo, fazendo verificações tais como recálculos, e rever a sua consistência interna, isto é, as ações que o órgão de gestão pretende tomar são compatíveis umas com as outras e não há inconsistências na determinação das quantias que se baseiam em variáveis comuns, tais como taxas de juro.
22. O auditor deve dedicar especial atenção à extensão até à qual as áreas que são sensíveis a variações têm um efeito material nos resultados mostrados na informação financeira prospectiva. Isto vai influenciar a extensão até à qual o auditor deve procurar prova apropriada. Também influenciará a avaliação do auditor sobre a apropriação e adequação da divulgação.
23. Quando contratado para analisar um ou mais elementos da informação prospectiva, tal como uma demonstração financeira individual, é importante que o auditor tome em consideração o inter-relacionamento com outros componentes incluídos nas demonstrações financeiras.
24. Quando uma parte já decorrida do período corrente for incluída na informação financeira prospectiva, o auditor deve considerar a extensão até à qual necessita de aplicar procedimentos à informação histórica. Os procedimentos variarão dependendo das circunstâncias, por exemplo, quanto do período prospectivo já decorreu.
25. **O auditor deve obter do órgão de gestão declarações escritas respeitantes ao uso pretendido da informação financeira prospectiva, à integralidade dos pressupostos significativos do órgão de gestão e à aceitação do órgão de gestão da sua responsabilidade pela informação financeira prospectiva.**

Apresentação e Divulgações

26. Quando apreciar a apresentação e divulgações da informação financeira prospectiva, além dos requisitos específicos de quaisquer estatutos, regulamentos ou normas profissionais relevantes, o auditor necessitará de tomar em consideração se:
 - (a) A apresentação da informação financeira prospectiva é informativa e não suscetível de induzir em erro;
 - (b) As políticas contabilísticas estão claramente divulgadas nas notas à informação financeira prospectiva;
 - (c) Os pressupostos estão adequadamente divulgados nas notas à informação financeira prospectiva. É necessário que fique claro se os pressupostos representam as melhores estimativas do órgão de gestão ou se são hipotéticos e, quando os pressupostos forem feitos em áreas

que sejam materiais e estejam sujeitos a um alto grau de incerteza, esta incerteza e a sensibilidade consequente dos resultados necessita de ser adequadamente divulgada;

- (d) A data relativamente à qual foi preparada a informação financeira prospectiva está divulgada. O órgão de gestão precisa de confirmar que os pressupostos são apropriados com referência a esta data, mesmo que a informação subjacente possa ter sido acumulada durante um período de tempo;
- (e) A base para estabelecer pontos num intervalo está ou não claramente indicada e o intervalo não foi selecionado de uma forma enviesada ou suscetível de induzir em erro quando os resultados mostrados na informação financeira prospectiva são expressos em termos de um intervalo; e
- (f) Está divulgada qualquer alteração numa política contabilística desde as demonstrações financeiras históricas mais recentes, juntamente com a razão para a alteração e o seu efeito na informação financeira prospectiva.

Relatório sobre o Exame de Informação Financeira Prospectiva

27. **O relatório do auditor sobre o exame de informação financeira prospectiva deve conter o seguinte:**

- (a) **Título;**
- (b) **Destinatário;**
- (c) **Identificação da informação financeira prospectiva;**
- (d) **Uma referência às ISAE ou normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis ao exame de informação financeira prospectiva;**
- (e) **Uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela informação financeira prospectiva incluindo os pressupostos em que se baseia;**
- (f) **Quando aplicável, referência à finalidade e/ou à distribuição restrita da informação financeira prospectiva;**
- (g) **Uma declaração de garantia de fiabilidade negativa sobre se os pressupostos proporcionam ou não uma base razoável pela informação financeira prospectiva;**
- (h) **Uma opinião sobre se a informação financeira prospectiva foi ou não devidamente preparada na base dos pressupostos e está ou não apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro relevante;**
- (i) **Precauções apropriadas com respeito à consecução dos resultados indicados pela informação financeira prospectiva;**

- (j) **Data do relatório que deve ser a data em que os procedimentos tenham sido concluídos;**
- (k) **Domicílio do auditor; e**
- (l) **Assinatura.**

Este relatório deverá:

- Declarar se, baseado no exame da prova que suporta os pressupostos, algo chegou ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que os pressupostos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospectiva.
- Expressar a opinião sobre se a informação financeira prospectiva está devidamente preparada na base dos pressupostos e está apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro relevante.
- Declarar que:
 - Os resultados reais são provavelmente diferentes dos da informação financeira prospectiva uma vez que os acontecimentos previstos frequentemente não ocorrem como se espera e que a variação pode ser materialmente relevante. Do mesmo modo, quando a informação financeira prospectiva for expressa num intervalo, deve ser declarado que não pode existir garantia de que os resultados reais caiam dentro do intervalo, e
 - No caso de pressupostos hipotéticos, a informação financeira prospectiva foi preparada com a finalidade de (declarar a finalidade), usando um conjunto de pressupostos que inclui pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e ações do órgão de gestão que não se espera que necessariamente ocorram. Assim, os leitores ficam prevenidos de que informação financeira prospectiva não deve ser utilizada para outras finalidades que não sejam as descritas.

28. Apresenta-se a seguir um exemplo de um extrato de um relatório não modificado sobre uma previsão:

Examinámos a previsão¹ de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade aplicável ao exame de informação financeira prospectiva. O órgão de gestão é responsável pela previsão incluindo os pressupostos apresentados na Nota X nos quais ela se baseia.

¹ Incluir nome da entidade, período coberto pela previsão e outra identificação adequada tal como referência ao número de páginas ou identificando as demonstrações individuais.

Baseados no nosso exame da prova que suporta os pressupostos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estes pressupostos não proporcionam uma base razoável para a previsão. Além disso, em nossa opinião a previsão está devidamente preparada na base dos pressupostos e apresentada de acordo com....²²

Os resultados reais serão provavelmente diferentes da previsão uma vez que acontecimentos previstos não ocorrem frequentemente como se espera e a variação pode ser material.

29. Apresenta-se a seguir um exemplo de um extrato de um relatório não modificado sobre uma projeção:

Examinámos a projeção³³ de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade aplicável ao exame de informação financeira prospetiva. O órgão de gestão é responsável pela projeção incluindo os pressupostos apresentados na Nota X em que ela se baseia.

Esta projeção foi preparada para (descrever a finalidade). Como a entidade está numa fase de arranque a projeção foi preparada usando um conjunto de pressupostos que incluem pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e ações do órgão de gestão que não se espera necessariamente que ocorram. Consequentemente, os leitores ficam prevenidos de que esta projeção pode não ser apropriada para outras finalidades que não sejam as atrás descritas.

Baseados no nosso exame da prova que suporta os pressupostos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estes pressupostos não proporcionam uma base razoável para a projeção, assumindo que (declarar ou referir os pressupostos hipotéticos). Além disso, em nossa opinião a projeção está devidamente preparada na base dos pressupostos e está apresentada de acordo com....⁴⁴

Mesmo que ocorram os acontecimentos previstos de acordo com os pressupostos hipotéticos acima descritos, os resultados reais são mesmo assim provavelmente diferentes da projeção uma vez que frequentemente outros acontecimentos antecipados não ocorrem como se espera e a variação pode ser materialmente relevante

² Indicar o referencial de relato financeiro apropriado.

³ Incluir nome da entidade, período coberto pela projeção e outra identificação adequada tal como referência ao número de páginas ou identificando as demonstrações individuais.

⁴ Ver nota de rodapé 2.

30. **Quando o auditor concluir que a apresentação e divulgação da informação financeira prospectiva não são adequadas, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no relatório sobre a informação financeira prospectiva, ou abandonar o trabalho como apropriado.** Um exemplo seria a informação financeira não divulgar adequadamente as consequências de quaisquer pressupostos que sejam altamente sensíveis.
31. **Quando o auditor concluir que um ou mais pressupostos significativos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospectiva preparada na base dos pressupostos da melhor estimativa ou que um ou mais pressupostos significativos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospectiva dados os pressupostos hipotéticos, deve ou expressar uma opinião adversa no relatório sobre a informação financeira prospectiva, ou abandonar o trabalho.**
32. **Quando o exame for afetado por condições que impeçam a aplicação de um ou mais procedimentos considerados necessários nas circunstâncias, o auditor deve ou abandonar do trabalho ou emitir uma escusa de opinião e descrever a limitação de âmbito no relatório sobre a informação financeira prospectiva.**

NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE (ISAE) 3402

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade de auditores do serviço que cubram períodos que terminem em ou após 15 de junho de 2011)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISAE	1–6
Data de Eficácia	7
Objetivos	8
Definições	9
Requisitos	
ISAE 3000 (Revista)	10
Requisitos Éticos	11
O Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação	12
Aceitação e Continuação	13–14
Avaliar a Adequação dos Critérios	15–18
Materialidade	19
Obter Conhecimento do Sistema da Organização de Serviços	20
Obter Prova Respeitante à Descrição	21–22
Obter Prova Respeitante à Conceção de Controlos	23
Obter Prova Respeitante à Eficácia Operacional dos Controlos	24–29
O Trabalho da Função de Auditoria Interna	30–37
Declarações Escritas	38–40
Outras Informações	41–42
Acontecimentos Subsequentes	43–44
Documentação	45–52

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço	53–55
Outras Responsabilidades de Comunicação	56
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISAE	A1–A2
Definições	A3–A4
Requisitos Éticos	A5
O Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação	A6
Aceitação e Continuação	A7–A12
Avaliar a Adequação dos Critérios	A13–A15
Materialidade	A16–A18
Obter Conhecimento do Sistema da Organização de Serviços	A19–A20
Obter Prova Respeitante à Descrição	A21–A24
Obter Prova Respeitante à Conceção de Controlos	A25–A27
Obter Prova Respeitante à Eficácia Operacional dos Controlos	A28–A36
O Trabalho da Função de Auditoria Interna	A37–A41
Declarações Escritas	A42–A43
Outras Informações	A44–A45
Documentação	A46
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço	A47–A52
Outras Responsabilidades de Comunicação	A53
Apêndice 1: Exemplos de Declarações de uma Organização de Serviços	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço	
Apêndice 3: Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade Modificados do Auditor do Serviço	

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

Âmbito desta ISAE

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos de garantia de fiabilidade realizados por um profissional¹ para emitir um relatório para ser usado por entidades utentes e seus auditores sobre os controlos numa organização de serviços que preste um serviço a entidades utentes e que provavelmente são relevantes para o controlo interno dessas entidades e se relacionam com o relato financeiro. Complementa a ISA 402,² no sentido de que os relatórios preparados de acordo com esta ISAE podem proporcionar prova apropriada segundo a ISA 402. (Ref: Parágrafo A1)
2. O *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* (O Referencial) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser um trabalho de “garantia razoável de fiabilidade” ou um trabalho de “garantia limitada de fiabilidade” e que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser ou um trabalho de validação ou um trabalho “direto”.³ Esta ISAE só trata de trabalhos de garantia razoável de fiabilidade de validação.⁴
3. Esta ISAE só se aplica quando a organização de serviços é responsável pela adequada conceção dos controlos, ou é capaz de fazer uma declaração sobre a mesma. Esta ISAE não trata de trabalhos de garantia de fiabilidade:
 - (a) Para relatar apenas sobre se os controlos numa organização de serviços funcionaram como descrito; ou
 - (b) Para relatar sobre controlos numa organização de serviços que não sejam os relacionados com um serviço que é provavelmente relevante para o controlo interno da entidade porque se relaciona com o relato financeiro (por exemplo, controlos que afetem a produção das entidades utentes ou o controlo de qualidade).Contudo, esta ISAE dá mais orientação para os trabalhos realizados segundo a ISAE 3000 (Revista). (Ref: Parágrafo A2)
4. Além de emitir um relatório de garantia de fiabilidade sobre controlos, um auditor do serviço também pode ser contratado para emitir relatórios tais como os que se seguem, e que não são tratados nesta ISAE:

¹ ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*, parágrafo 12(r)

² ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*

³ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12

⁴ Parágrafos 13 e 53(k) desta ISAE

- (a) Relatório sobre transações ou saldos da entidade utente mantidos por uma organização de serviços; ou
- (b) Relatório de procedimentos acordados sobre controlos numa organização de serviços.

Relação com a ISAE 3000 (Revista), Outras Normas Profissionais e com Outros Requisitos.

- 5. O auditor do serviço é obrigado a cumprir a ISAE 3000 (Revista) e esta ISAE quando efetua trabalhos de garantia de fiabilidade sobre controlos numa organização de serviços. Esta ISAE complementa, mas não substitui, a ISAE 3000 (Revista) e detalha como a ISAE 3000 (Revista) deve ser aplicada num trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre controlos numa organização de serviços.
- 6. O cumprimento da ISAE 3000 (Revista) exige, entre outras coisas, que se cumpram as Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes.⁵ Também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja um membro de uma firma que aplica a ISQC 1,⁶ ou requisitos em leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQC 1.

Data de Eficácia

- 7. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade de auditores do serviço que cubram períodos que terminem em ou após 15 de junho de 2011.

Objetivos

- 8. Os objetivos do auditor do serviço são:
 - (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, com base em critérios adequados:
 - (i) A descrição do sistema da organização de serviços apresenta apropriadamente o sistema como concebido e implementado em todo o período especificado (ou no caso de um relatório Tipo 1 a uma data especificada);

⁵ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(a), 20 e 34

⁶ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(b) e 31(a). Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

- (ii) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviço foram adequadamente concebidos durante todo o período especificado (ou no caso de um relatório Tipo 1, a uma data especificada);
 - (iii) Quando incluído no âmbito do trabalho, os controlos funcionaram eficazmente para proporcionar garantia razoável de fiabilidade que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviço foram atingidos em todo o período especificado;
- (b) Relatar sobre as matérias referidas na alínea (a) anterior de acordo com as conclusões do auditor do serviço.

Definições

9. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:
- (a) Auditor do serviço – Um profissional que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços.
 - (b) Auditor do utente - Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras da entidade utente.⁷
 - (c) Auditores internos – Os indivíduos que efetuam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem pertencer a um departamento de auditoria interna ou função equivalente.
 - (d) Controlos complementares da entidade utente – Controlos que, na conceção do seu serviço, a organização de serviços assume que serão implementados por entidades utentes e que, se necessário para atingir objetivos de controlo declarados na descrição do sistema de organização de serviços, são identificados nessa descrição.
 - (e) Controlos na organização de serviços – Controlos sobre a consecução de um objetivo de controlo que é coberto pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço (Ref: Parágrafo A3)
 - (f) Controlos numa organização de subserviços – Controlos numa organização de subserviços para proporcionar garantia razoável de fiabilidade acerca da consecução de um objetivo de controlo.

⁷ No caso de uma organização de subserviços, o auditor do serviço de uma organização de serviços que utiliza os serviços da organização de subserviços é também um auditor do utente.

- (g) Critérios – Referenciais usados para avaliar ou mensurar um assunto em apreciação. Os “critérios aplicáveis” são os critérios usados para um trabalho em particular.
- (h) Declaração da organização de serviços – A declaração escrita acerca das matérias referidas no parágrafo 9(k)(ii) (ou parágrafo 9(j)(ii) no caso de um relatório Tipo 1).
- (i) Entidade utente – Uma entidade que usa uma organização de serviços.
- (j) Função de auditoria interna – Uma atividade de uma entidade que faz garantia de fiabilidade e serviços de consultoria concebidos para avaliar e melhorar a eficácia do governo da entidade, da gestão do risco e dos processos de controlo interno.
- (k) Método carve-out – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, por meio da qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços, mas em que os objetivos de controlo relevantes da organização de subserviços e respetivos controlos são excluídos da descrição do sistema da organização de serviços e do âmbito do trabalho do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços e o âmbito do trabalho do auditor do serviço incluem controlos na organização de serviço para monitorar a eficácia dos controlos da organização de subserviços, que podem incluir a revisão de um relatório de garantia de fiabilidade da organização de serviços sobre os controlos na organização de subserviços.
- (l) Método inclusivo – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, pelo qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços e que os objetivos relevantes de controlo e respetivos controlos são incluídos na descrição do sistema da organização de serviços, e no âmbito do trabalho do auditor do serviço. (Ref: Parágrafo A4)
- (m) Objetivo de controlo – O propósito ou finalidade de um dado aspeto dos controlos. Os objetivos de controlo relacionam-se com os riscos que os controlos procuram mitigar.
- (n) Organização de serviços – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno de entidades utentes se relacionado com o relato financeiro.
- (o) Organização de subserviço – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno dessas entidades se relacionado com o relato financeiro.

- (p) Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviço (referido nesta ISAE como “relatório Tipo 1”) – Um relatório que compreende:
- (i) A descrição do sistema da organização de serviços;
 - (ii) Uma declaração escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
 - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado à data especificada;
 - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos na data especificada; e
 - (iii) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias referidas em (ii)a.-b. acima.
- (q) Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos numa organização de serviços (referido nesta ISAE como um “relatório Tipo 2”) – Um relatório que compreende:
- (i) A descrição do sistema da organização de serviços;
 - (ii) Uma declaração escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
 - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado em todo o período especificado;
 - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos em todo o período especificado; e
 - c. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços operaram eficazmente em todos o período especificado; e
 - (iii) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que:
 - a. Transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias referidas em (ii)a-c acima; e
 - b. Inclui uma descrição dos testes aos controlos e dos respetivos resultados.

- (r) Sistema da organização de serviços (ou o sistema) – As políticas e procedimentos concebidos e implementados pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços inclui a identificação dos serviços abrangidos; o período, ou no caso de um relatório Tipo 1, a data, a que se refere a descrição, os objetivos de controlo, e os controlos.
- (s) Teste aos controlos – Um procedimento concebido para avaliar a eficácia operacional dos controlos na consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.

Requisitos

ISAE 3000 (Revista)

- 10. O auditor do serviço não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISAE e da ISAE 3000 (Revista).

Requisitos Éticos

- 11. O auditor do serviço deve cumprir as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos, que sejam no mínimo tão exigentes. (Ref: Parágrafo A5)

O Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

- 12. Quando esta ISAE exigir que o auditor do serviço indague, solicite declarações, comunique ou interaja de qualquer forma com a organização de serviços, o auditor do serviço deve determinar as pessoas apropriadas dentro da órgão de gestão da organização de serviços ou da estrutura de governação com quem interagir. Isto deve incluir consideração de quais as pessoas que tem as responsabilidades apropriadas e o conhecimento das respetivas matérias. (Ref: Parágrafo A6)

Aceitação e Continuação

- 13. Antes de concordar em aceitar, ou continuar, um trabalho, o auditor do serviço deve:
 - (a) Determinar se:
 - (i) Tem as capacidades e competência para efetuar o trabalho; (Ref: Parágrafo A7)
 - (ii) Os critérios a aplicar pela organização de serviços para preparar a descrição do seu sistema são adequados e estão disponíveis para as entidades utentes e seus auditores; e
 - (iii) O âmbito do trabalho e a descrição do sistema da organização de serviço não serão tão limitados que é provável que não sejam úteis para as entidades utentes e seus auditores.

- (b) Obter o acordo da organização de serviços de que reconhece e compreende a sua responsabilidade:
- (i) Pela preparação da descrição do seu sistema, e declaração anexa da organização de serviços, incluindo a plenitude, rigor, e método de apresentação dessa descrição e declaração; (Ref: Parágrafo A8)
 - (ii) Ter uma base razoável para a declaração da organização de serviços que acompanha a descrição do seu sistema; (Ref: Parágrafo A9)
 - (iii) Por declarar na declaração da organização de serviços os critérios que usou para preparar a descrição do seu sistema;
 - (iv) Por declarar na descrição do seu sistema:
 - a. Os objetivos de controlo; e
 - b. Quando estiverem especificados por lei ou regulamento, ou por uma outra parte (por exemplo, uma grupo utente ou uma organização profissional), a parte que os especificou;
 - (iv) Por identificar os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo na descrição do seu sistema, e conceber e implementar controlos que proporcionem garantia razoável de fiabilidade que esses riscos não evitarão a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema, e portanto que os objetivos de controlo declarados serão atingidos: e (Ref: Parágrafo A10)
 - (v) Proporcionar ao auditor do serviço:
 - a. Acesso a toda a informação, tal como registos, documentação e outras matérias, incluindo acordos de nível de serviço, de que a organização de serviços tenha conhecimento que seja relevante para a descrição do sistema da organização de serviços e da declaração da organização de serviços que a acompanha;
 - b. Informação adicional que o auditor do serviço possa pedir à organização de serviços com a finalidade do trabalho de garantia de fiabilidade; e
 - c. Acesso sem restrições às pessoas dentro da organização de serviços que o auditor do serviço determine ser necessário para obter prova.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho

14. Se a organização de serviços solicitar uma alteração no âmbito do trabalho antes da conclusão do trabalho, o auditor do serviço deve ficar satisfeito que existe uma justificação razoável para a alteração. (Ref: Parágrafos A11–A12)

Avaliar a Adequação dos Critérios

15. O auditor do serviço deve avaliar se a organização de serviços usou critérios adequados na preparação da descrição do seu sistema, na avaliação sobre se os controlos foram adequadamente concebidos e, no caso de um relatório Tipo 2, na avaliação sobre se os controlos estão a operar eficazmente.
16. Ao apreciar a adequação dos critérios para avaliar a descrição do sistema da organização de serviços, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, como mínimo:
 - (a) Se a descrição apresenta a forma como o sistema da organização de serviços foi concebido e implementado, incluindo, conforme apropriado:
 - (i) O tipo de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas;
 - (ii) Os procedimentos, tanto dentro da tecnologia de informação como dos sistemas manuais, pelos quais os serviços são prestados, incluindo, como apropriado, procedimentos pelos quais as transações são inicializadas, registadas, processadas, corrigidas, e transferidas para os relatórios e outra informação preparados para as entidades utentes;
 - (iii) Os respetivos registos e informação de suporte, incluindo, como apropriado, registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas que sejam usadas para inicializar, registar, processar, e relatar transações; isto inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação é transferida para os relatórios e outra informação preparados para as entidades utentes;
 - (iv) A forma como o sistema da organização de serviços trata dos acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações;
 - (v) O processo usado para preparar relatórios e outra informação para as entidades utentes;
 - (vi) Os objetivos de controlo especificados e os controlos concebidos para atingir esses objetivos;
 - (vii) Controlos complementares da entidade utente contemplados para a conceção dos controlos;
 - (viii) Outros aspetos do ambiente de controlo da organização de serviços, processo de avaliação do risco, sistemas de informação (incluindo os respetivos processos de negócio) e comunicação, objetivos de controlo e controlos de monitorização que sejam relevantes para os serviços prestados.

- (b) No caso de um relatório Tipo 2, se a descrição inclui detalhes relevantes das alterações do sistema da organização de serviços durante o período coberto pela descrição.
 - (c) Se a descrição omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema da organização de serviços que está ser descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema da organização de serviços que cada entidade utente individual e o seu auditor podem considerar importante no seu ambiente particular.
17. Ao avaliar a adequação dos critérios para avaliar a conceção dos controlos, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se:
- (a) A organização de serviços identificou os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema; e
 - (b) Os controlos identificados nessa descrição proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que eles não farão com que os objetivos de controlo declarados não sejam atingidos.
18. Ao avaliar a adequação dos critérios para avaliar a eficácia operacional dos controlos em proporcionarem garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados identificados na descrição serão atingidos, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se os controlos foram consistentemente aplicados como concebido durante todo o período especificado. Tal inclui se os controlos manuais foram aplicados por indivíduos que têm a competência e autoridade apropriada. (Ref: Parágrafos A13–A15)

Materialidade

19. Quando planear e efetuar o trabalho, o auditor do serviço deve considerar a materialidade com respeito à apresentação apropriada da descrição, a adequação da conceção dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, a eficácia operacional dos controlos. (Ref: Parágrafos A16–A18)

Obter Conhecimento do Sistema da Organização de Serviços

20. O auditor do serviço deve obter a compreensão do sistema da organização de serviços, incluindo controlos que estejam incluídos no âmbito do trabalho. (Ref: Parágrafos A19–A20)

Obter Prova Respeitante à Descrição

21. O auditor do serviço deve obter e ler a descrição do sistema da organização de serviços, e deve avaliar se os aspetos da descrição incluídos no âmbito do

trabalho estão apropriadamente apresentados, incluindo se: (Ref: Parágrafos A21–A22)

- (a) Os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são razoáveis nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A23)
- (b) Os controlos identificados nessa descrição foram implementados.
- (c) Os controlos complementares da entidade utente, se existirem, estão adequadamente descritos; e
- (d) Os serviços efetuados por uma organização de subserviços, se existirem, estão adequadamente descritos, incluindo se o método inclusivo ou o método carve-out foi usado em relação a eles.

22. O auditor do serviço deve determinar, através de outros procedimentos em combinação com indagações, se o sistema da organização de serviços foi implementado. Esses outros procedimentos devem incluir observação, e inspeção de registos e outra documentação, da maneira como o sistema da organização de serviços opera e como os controlos são aplicados. (Ref: Parágrafo A24)

Obter Prova Respeitante à Conceção de Controlos

23. O auditor do serviço deve determinar quais os controlos da organização de serviços que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados no sistema da organização de serviços e deve avaliar se esses controlos foram adequadamente concebidos. Esta determinação deve incluir: (Ref: Parágrafos A25–A27)

- (a) Identificar os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços;
e
- (b) Avaliar a ligação dos controlos identificados na descrição do sistema a esses riscos.

Obter Prova Respeitante à Eficácia Operacional dos Controlos

24. Quando emitir um relatório Tipo 2, o auditor do serviço deve testar os controlos que ele determinou serem necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços, e avaliar a sua eficácia operacional durante todo o período. A prova obtida em trabalhos anteriores acerca da operação satisfatória dos controlos em períodos anteriores não proporciona base para uma redução dos testes mesmo que seja suplementada com prova obtida durante o período corrente. (Ref: Parágrafos A28–A32)

25. Quando conceber e realizar testes de controlos, o auditor do serviço deve:

- (a) Efetuar outros procedimentos em combinação com indagações para obter prova acerca de:

- (i) A forma como o controlo foi aplicado;
 - (ii) A consistência com que o controlo foi aplicado; e
 - (iii) Por quem ou por que meios o controlo foi aplicado;
- (b) Determinar se os controlos a serem testados dependem de outros controlos (controlos indiretos) e, em caso afirmativo, se é necessário obter prova que suporte a eficácia operacional desses controlos indiretos; e (Ref: Parágrafos A33–A34)
- (c) Determinar métodos de seleção de itens para testar que sejam eficazes na satisfação do objetivo do procedimento. (Ref: Parágrafos A35–A36)
26. Quando determinar dos testes de controlos, o auditor do serviço deve considerar matérias que incluam as características da população a ser testada, que inclui a natureza dos controlos, a frequência da sua aplicação (por exemplo, mensal, diariamente, um numero de vezes por dia), e a taxa esperada de desvio.

Amostragem

27. Quando o auditor do serviço usar a amostragem, deve: (Ref: Parágrafos A35–A36)
- (a) Considerar a finalidade do procedimento e as características da população de onde será extraída a amostra quando a conceber;
 - (b) Determinar uma dimensão da amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um risco apropriadamente baixo;
 - (c) Selecionar itens para a amostra de forma que cada unidade de amostragem da população tenha uma oportunidade de seleção;
 - (d) Se um procedimento concebido não for aplicável a um item selecionado, efetuar o procedimento num item de substituição; e
 - (e) Se for incapaz de aplicar os procedimentos concebidos, ou procedimentos alternativos adequados a um item selecionado, tratar esse item como um desvio.

Natureza e Causa de Desvios

28. O auditor do serviço deve investigar a natureza e causa de qualquer desvio identificado e deve determinar se:
- (a) Os desvios identificados estão dentro da taxa de desvio esperada e se são aceitáveis; por isso, o teste que foi efetuado proporciona uma base apropriada para concluir que o controlo está a operar com eficácia em todo o período especificado;
 - (b) São necessários testes adicionais do controlo ou de outros controlos para chegar a uma conclusão sobre se os controlos relativos a um dado

objetivo de controlo estão a operar com eficácia durante todo o período especificado; ou (Ref: Parágrafo A25)

- (c) O teste que foi efetuado proporciona uma base apropriada para concluir que o controlo não operou com eficácia durante todo o período especificado.
29. Nas circunstâncias extremamente raras em que o auditor do serviço considera ser anómalo um desvio descoberto numa amostra e não foram identificados outros controlos que lhe permitam concluir que o objetivo de controlo relevante está a operar com eficácia durante todo o período especificado, deve obter um alto grau de certeza de que tal desvio não é representativo da população. O auditor do serviço deve obter esse grau de certeza executando procedimentos adicionais para prova suficiente e apropriada de que o desvio não afeta o restante da população.

O Trabalho da Função de Auditoria Interna⁸

Obter Conhecimento da Função de Auditoria Interna

30. Se a organização de serviços tiver uma função de auditoria interna, o auditor do serviço deve obter um conhecimento da natureza das responsabilidades da função de auditoria interna e das atividades levadas a efeito a fim de determinar se a função de auditoria interna está em condições de ser relevante para o trabalho. (Ref: Parágrafo A37)

Determinar se e em que Medida Usar o Trabalho dos Auditores Internos

31. O auditor do serviço deve determinar:
- (a) Se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser adequado para as finalidades do trabalho; e
 - (b) Em caso afirmativo, o efeito planeado do trabalho dos auditores internos na natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço.
32. Na determinação sobre se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser adequado para as finalidades do trabalho, o auditor do serviço deve avaliar:
- (a) A objetividade da função de auditoria interna;
 - (b) A competência técnica dos auditores internos;
 - (c) Se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser realizado com o devido zelo profissional; e

⁸ Esta ISAE não aborda as circunstâncias em que os auditores internos individuais prestam assistência direta aos auditores do serviço quando estes executam procedimentos de auditoria.

- (d) Se existem condições para uma comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor do serviço.
33. Ao determinar o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço, o auditor do serviço deve considerar: (Ref: Parágrafo A38)
- (a) A natureza e âmbito do trabalho específico efetuado, ou a ser efetuado, pelos auditores internos;
 - (b) A importância desse trabalho para as conclusões do auditor do serviço; e
 - (c) O grau de subjetividade envolvido na avaliação de prova recolhida em apoio dessas conclusões.

Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna

34. Para que o auditor do serviço use um trabalho específico dos auditores internos, deve avaliar e efetuar procedimentos sobre esse trabalho para determinar a adequação para as finalidades do auditor do serviço; (Ref: Parágrafo A39)
35. Para determinar a adequação do trabalho específico efetuados pelos auditores internos para as finalidades do auditor do serviço, este deve avaliar se:
- (a) O trabalho foi efetuado por auditores internos que tenham adequada formação técnica e experiência;
 - (b) O trabalho foi devidamente supervisionado, revisto e documentado;
 - (c) Foi obtida prova adequada para habilitar os auditores internos a extrair conclusões razoáveis;
 - (d) As conclusões atingidas são apropriadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios preparados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho efetuado; e
 - (e) Estão devidamente resolvidas as exceções relevantes para o trabalho ou as matérias não usuais divulgadas pelos auditores internos.

Efeitos no Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço

36. Se o trabalho da função de auditoria interna tiver sido usado, o auditor do serviço não deve fazer referência a esse trabalho na secção do relatório de garantia de fiabilidade que contém a sua opinião. (Ref: Parágrafo A40)
37. No caso de um relatório Tipo 2, se o trabalho da função de auditoria interna foi usado na realização de testes de controlos, a parte do relatório de garantia de fiabilidade que descreve os testes de controlo do auditor do serviço e os respetivos resultados deve incluir uma descrição do trabalho do auditor interno

e dos procedimentos do auditor do serviço com respeito a esse trabalho. (Ref: Parágrafo A41)

Declarações Escritas

38. O auditor do serviço deve pedir à organização de serviços que prepare declarações escritas em que: (Ref: Parágrafo A42)
- (a) Reafirme a declaração que acompanha a descrição do sistema;
 - (b) Afirme ter proporcionado ao auditor do serviço toda a informação relevante e o acesso à mesma⁹; e
 - (c) Afirme ter divulgado ao auditor do serviço qualquer um dos aspetos seguintes de que teve conhecimento:
 - (i) Incumprimento de leis e regulamentos, fraudes, ou desvios por corrigir atribuídos á organização dos serviços que possam afetar uma ou mais entidades;
 - (ii) Deficiências na conceção dos controlos;
 - (iii) Casos em que os controlos não tenham operado como descrito; e
 - (iv) Quaisquer acontecimentos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização de serviços até à data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que possa ter um efeito significativo no seu relatório de garantia de fiabilidade.
39. As declarações escritas devem ser na forma de uma carta dirigida ao auditor do serviço. A data dessa carta deve ser tão próxima quanto possível, mas não depois, da data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.
40. Se, tendo debatido a matéria com o auditor do serviço, a organização de serviços não faz uma ou mais das declarações pedidas de acordo com o parágrafo 38(a) e (b) desta ISAE, o auditor do serviço deve emitir uma escusa de opinião. (Ref: Parágrafo 43)

Outras Informações

41. O auditor do serviço deve ler as outras informações, se existirem, incluídas num documento que contenha a descrição do sistema da organização de serviços e o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço, para identificar inconsistências materiais, se existirem, com essa descrição. Embora lendo as outras informações com a finalidade de identificar inconsistências

⁹ Parágrafo 13 (b) (v) desta ISAE.

materiais, o auditor do serviço pode tomar conhecimento de uma distorção de facto aparente nessas outras informações.

42. Se o auditor do serviço tomar conhecimento de uma inconsistência material ou de uma aparente distorção de facto nas outras informações, deve debater o assunto com a organização de serviços. Se ele concluir que existe uma distorção material ou uma distorção de facto nas outras informações que a organização de serviços recusa corrigir, deve tomar medidas adicionais apropriadas. (Ref: Parágrafos A44–A45)

Acontecimentos Subsequentes

43. O auditor do serviço deve indagar se a organização dos serviços tem conhecimento de quaisquer acontecimentos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização dos serviços até à data do seu relatório de garantia de fiabilidade que possa ter um efeito significativo nesse relatório. Se o auditor do serviço tiver conhecimento de tal acontecimento e a informação acerca de tal acontecimento não for divulgada pela organização dos serviços, deve divulgar esse facto no seu relatório.
44. O auditor do serviço não tem obrigação de efetuar quaisquer procedimentos respeitantes à descrição do sistema da organização de serviços, ou à adequação da conceção ou eficácia operacional dos controlos, após a data do seu relatório de garantia de fiabilidade.

Documentação

45. O auditor do serviço deve preparar documentação em tempo oportuno que proporcione um registo das bases para o relatório de garantia de fiabilidade que seja suficiente e apropriada para habilitar um auditor do serviço experiente, que não tenha previa ligação com o trabalho, a compreender:
- (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados para cumprir esta ISAE e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
 - (b) Os resultados dos procedimentos efetuados e prova obtida; e
 - (c) Matérias significativas que surgiram durante o trabalho, e as respetivas conclusões atingidas e os julgamentos profissionais significativos feitos para atingir essas conclusões.
46. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados, o auditor do serviço deve registar:
- (a) As características identificativas dos itens ou matérias específicos que estão a ser testados;
 - (b) Quem executou o trabalho e a data em que tal trabalho foi concluído; e
 - (c) Quem reviu o trabalho efetuado e a data e extensão de tal revisão.

47. Se o auditor do serviço usar o trabalho de auditores internos, deve documentar as conclusões atingidas respeitantes à avaliação da documentação do trabalho dos auditores internos, e os procedimentos efetuados pelo auditor do serviço sobre esse trabalho.
48. O auditor do serviço deve documentar as discussões de matérias significativas com a organização de serviços e outros incluindo a natureza das matérias significativas debatidas e quando e com quem se realizaram.
49. Se o auditor do serviço tiver identificado informação que seja inconsistente com a conclusão final respeitante a uma matéria significativa, deve documentar a forma como ele tratou a inconsistência.
50. O auditor do serviço deve juntar a documentação num arquivo de trabalho e concluir o processo administrativo de arquivar o trabalho final em tempo útil depois da data do relatório de garantia de fiabilidade.¹⁰
51. Após ter sido concluído o arquivo do trabalho final o auditor do serviço não deve eliminar ou deitar fora documentação antes do final do seu período de retenção. (Ref: Parágrafo A46)
52. Se o auditor do serviço achar necessário modificar a documentação do trabalho existente ou acrescentar nova documentação após o arquivo do trabalho final ter sido concluído e essa documentação não afetar o seu relatório, deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
 - (a) As razões específicas para o fazer; e
 - (b) Quando e por quem foram feitas e revistas.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço

Conteúdo do Relatório de Fiabilidade do Auditor do Serviço

53. O relatório de fiabilidade do auditor do serviço deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ref: Parágrafo A47)
 - (a) Um título que claramente indique que o relatório é um relatório de garantia de fiabilidade de um auditor do serviço independente.
 - (b) Um destinatário.
 - (c) A identificação do seguinte:
 - (i) A descrição do sistema da organização de serviços, e a declaração da organização de serviços, que inclui as matérias descritas no parágrafo 9(k)(ii) para um relatório Tipo 2 ou no parágrafo 9(j)(ii)

¹⁰ Os parágrafos A54–A55 da ISQC 1 dão orientação adicional.

- para um relatório Tipo 1; A descrição do sistema da organização de serviços, e a asserção da organização de serviços, que inclua as matérias descritas no parágrafo 9(k)(ii) para um relatório Tipo 2 ou no parágrafo 9(j)(ii) para um relatório Tipo 1.
- (ii) As partes da descrição do sistema da organização de serviços, se existirem, que não estão cobertas pela opinião do auditor do serviço;
 - (iii) Se a descrição se referir à necessidade de controlos complementares da entidade utente, uma declaração de que o auditor do serviço não avaliou a adequação da conceção ou a eficácia operacional dos controlos complementares da entidade, e que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços só podem ser atingidos se os controlos complementares da entidade utente estiverem adequadamente concebidos ou a funcionar com eficácia, juntamente com os controlos na organização de serviços;
 - (iv) Se os serviços forem efetuados por uma organização de subserviços, a natureza das atividades efetuadas pela organização de subserviços como descrito na descrição do sistema da organização de serviços e se foi usado o método inclusivo ou o método carve-out em relação a eles. Quando for usado o método carve-out, uma declaração de que a descrição do sistema da organização de serviços exclui os objetivos de controlo e respetivos controlos nas organizações de subserviços relevantes, e que os procedimentos do auditor do serviço não se estendem à organização de subserviços. Quando for usado o método inclusivo, uma declaração de que a descrição do sistema da organização de serviços inclui objetivos de controlo e controlos relacionados ao nível da organização de serviços e que os procedimentos do auditor do serviço se estendem aos controlos da organização de subserviços.
- (d) Identificação dos critérios, e da parte que especifica os objetivos de controlo.
 - (e) Uma declaração de que o relatório e, no caso de um relatório Tipo 2, a descrição dos testes aos controlos se destinam a entidades utentes e seus auditores, que têm um conhecimento suficiente para o considerar, juntamente com outras informações que incluam informações sobre controlos operados pelas próprias entidades utentes, quando avaliarem os riscos de distorções materiais das demonstrações financeiras das entidades utentes. (Ref: Parágrafo A48)

- (f) Uma declaração de que a organização de serviços é responsável por:
 - (i) Preparar a descrição do seu sistema, e a declaração anexa, incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação dessa descrição e dessa declaração;
 - (ii) Prestar os serviços cobertos pela descrição do sistema da organização de serviços;
 - (iii) Declarar os objetivos de controlo (se não identificados por lei ou regulamento, ou por outra parte, por exemplo, um grupo utente ou uma organização profissional); e
 - (iv) Conceber e implementar controlos para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.
- (g) Uma declaração de que a responsabilidade do auditor do serviço é expressar uma opinião sobre a descrição da organização de serviços, sobre a conceção dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados nessa descrição e, no caso de um relatório Tipo 2, sobre a eficácia operacional desses controlos, com base nos procedimentos do auditor do serviço.
- (h) Uma declaração de que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1.
- (i) Uma declaração de que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código do IESBA, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade.
- (j) Uma declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a ISAE 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*, que exige que o auditor do serviço planeie e execute procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição do sistema da organização de serviços está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos e, no caso de um relatório Tipo 2, estão a operar com eficácia.

- (k) Um resumo dos procedimentos do auditor do serviço para obter garantia razoável de fiabilidade e uma declaração de que o auditor do serviço crê que a prova obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor do serviço e, no caso de um relatório Tipo 1, uma declaração de que o auditor do serviço não efetuou quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional dos controlos e por isso não é expressa opinião sobre essa matéria.
 - (l) Uma declaração das limitações dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, do risco de projetar para períodos futuros qualquer avaliação da eficácia operacional dos controlos.
 - (m) A opinião do auditor do serviço, expressa de forma positiva, sobre se, em todos os aspetos materiais, com base em critérios adequados:
 - (i) No caso de um relatório Tipo 2:
 - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços que foi concebido e implementado em todo o período especificado;
 - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos durante todo o período especificado; e
 - c. Os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos, funcionaram com eficácia durante todo o período especificado.
 - (ii) No caso de um relatório Tipo 1:
 - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços que foi concebido e implementado na data especificada; e
 - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos na data especificada.
 - (n) A data do relatório de fiabilidade do auditor do serviço, que não deve ser anterior à data em que o auditor do serviço obteve prova suficiente e apropriada na qual baseia a sua opinião.
 - (o) O nome e a localização do auditor do serviço.
54. No caso de um relatório Tipo 2, o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço deve incluir uma secção separada após a opinião, ou em anexo, que descreva os testes de controlos que foram realizados e os resultados

desses testes. Ao descrever os testes aos controlos, o auditor do serviço deve claramente declarar que controlos foram testados, identificar se os itens testados representam todos ou uma seleção de itens da população, e indicar a natureza dos testes, com detalhe suficiente para permitir aos auditores utentes determinar o efeito de tais testes nas suas avaliações de risco. Se foram identificados desvios, o auditor do serviço deve incluir a extensão dos testes efetuados que levaram à identificação dos desvios (incluindo a dimensão da amostra quando foi usada amostragem), e o número e a natureza dos desvios notados. O auditor do serviço deve relatar desvios mesmo que, na base dos testes realizados, tenha concluído que o respetivo objetivo de controlo foi atingido. (Ref: Parágrafos A18 e A49)

Opiniões Modificadas

55. Se o auditor do serviço concluir que: (Ref: Parágrafos A50–A52)
- (a) A descrição da organização de serviços não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, o sistema como concebido e implementado;
 - (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição não foram adequadamente concebidos, em todos os aspetos materiais;
 - (c) No caso de um relatório Tipo 2, os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização dos serviços foram atingidos, não operaram com eficácia, em todos os aspetos materiais; ou
 - (d) O auditor do serviço não foi capaz de obter prova suficiente e apropriada, a opinião do auditor do serviço deve ser modificada e o relatório de garantia de fiabilidade deve incluir uma secção com uma clara descrição de todas as razões para a modificação.

Outras Responsabilidades de Comunicação

56. Se o auditor do serviço tomar conhecimento de incumprimento de leis e regulamentos, de fraudes, ou de erros não corrigidos atribuíveis à organização de serviços que não sejam claramente triviais e possam afetar uma ou mais entidades utentes, o auditor do serviço deve determinar se o assunto foi comunicado de forma apropriada às entidades utentes afetadas. Se a matéria não tiver sido comunicada e a organização de serviços não está disposta a fazê-lo, o auditor do serviço deve tomar medidas apropriadas. (Ref: Parágrafo A53)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISAE (Ref: Parágrafos 1 e 3)

- A1. O controlo interno é um processo concebido para proporcionar garantia razoável de fiabilidade respeitante à consecução dos objetivos relacionados com a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Os controlos relacionados com as operações e cumprimento de objetivos de uma organização de serviços podem ser relevantes para o controlo interno de uma entidade utente se relacionados com o relato financeiro. Tais controlos podem respeitar a asserções acerca da apresentação e divulgação relativas a saldos de contas, classes de transações ou divulgações, ou podem respeitar à prova que o auditor do utente avalia ou usa na aplicação de procedimentos de auditoria. Por exemplo, os controlos que uma organização de serviços tem relacionados com a entrega atempada às autoridades governamentais das deduções que faz no processamento de salários pode ser relevante para uma entidade utente dado que os atrasos nas entregas podem dar origem a juros e multas que resultem num passivo para a entidade utente. De forma análoga, os controlos de uma organização de serviços sobre a aceitabilidade de transações de investimento numa perspetiva de regulação podem ser considerados relevantes para a apresentação de transações e saldos de conta da entidade utente nas suas demonstrações financeiras. A determinação sobre se os controlos numa organização de serviços relacionados com operações e com cumprimento são provavelmente relevantes para o controlo interno da entidade utente relacionados com o relato financeiro é uma matéria de julgamento, tendo em atenção os objetivos de controlo estabelecidos pela organização de serviços e a adequação dos critérios.
- A2. A organização de serviços pode não ser capaz de assegurar que o sistema está adequadamente concebido quando, por exemplo, a organização de serviços está a operar um sistema que foi concebido por uma entidade utente ou está estipulado num contrato entre uma entidade utente e a organização de serviços. Devido à íntima ligação entre a conceção adequada de controlos e a sua eficácia operacional, a ausência de uma declaração com respeito à adequação de controlos impedirá o auditor do serviço de concluir que os controlos proporcionam garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo foram satisfeitos e de opinar sobre a eficácia operacional dos controlos. Como alternativa, o profissional pode optar por aceitar um trabalho de procedimentos acordados para efetuar testes aos controlos, ou um trabalho

de garantia de fiabilidade segundo a ISAE 3000 (Revista) para concluir sobre se, baseado em testes aos controlos, estes operaram como descrito.

Definições (Ref: Parágrafos 9(d) e 9(g))

- A3. A definição de “controlos na organização de serviços” inclui aspetos de sistemas de informação de entidades utentes mantidos pela organização de serviços, e pode também incluir aspetos de um ou mais dos outros componentes de controlo interno numa organização de serviços. Por exemplo, pode incluir aspetos do ambiente de controlo de uma organização de serviços, atividades de monitorização e de controlo quando se relacionem com os serviços prestados. Contudo, não inclui controlos que não estejam relacionados com a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema, por exemplo, controlos relacionados com a preparação das próprias demonstrações financeiras da organização de serviços.
- A4. Quando for usado o método inclusivo, os requisitos desta ISAE aplicam-se aos serviços prestados pela organização de subserviços, incluindo obter acordo respeitante às matérias do parágrafo 13(b)(i)-v) como aplicadas à organização de subserviços e não à organização de serviços. Executar procedimentos na organização de subserviços implica coordenação e comunicação entre a organização de serviços, a organização de subserviços e o auditor do serviço. O método inclusivo só é viável se a organização de serviços e a organização de subserviços estiverem relacionadas, ou se o contrato entre a organização de serviços e a organização de subserviços prever o seu uso.

Requisitos Éticos (Ref: Parágrafo 11)

- A5. O auditor do serviço está sujeito a requisitos relevantes de independência, que compreendem geralmente as Partes A e B do Código do IESBA juntamente com requisitos nacionais, que sejam mais restritivos. Ao efetuar um trabalho de acordo com esta ISAE, o Código do IESBA não exige que o auditor do serviço seja independente de cada entidade utente.

O Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 12)

- A6. O órgão de gestão e as estruturas de governação variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências tais como diferentes antecedentes culturais e legais, e características de dimensão e propriedade. Tal diversidade significa que não é possível à ISAE especificar para todos os trabalhos as pessoas com quem o auditor do serviço deve interagir com respeito a dadas matérias. Por exemplo, a organização de serviços pode ser um segmento de uma organização terceira e não uma entidade legal separada. Em tais casos,

identificar o pessoal do órgão de gestão ou dos encarregados da governação apropriados a quem pedir declarações escritas pode exigir o exercício de julgamento profissional.

Aceitação e Continuação

Capacidades e Competência para Efetuar o Trabalho (Ref: Parágrafo 13(a)(i))

- A7. As capacidades e competência relevantes para efetuar o trabalho incluem matérias tais como:
- Conhecimento do setor relevante;
 - Compreensão da tecnologia e dos sistemas de informação;
 - Experiência na avaliação de riscos na medida em que se relacionem com a conceção adequada de controlos; e
 - Experiência na conceção e execução de testes aos controlos e a avaliação dos resultados.

Declaração da Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 13(b)(i))

- A8. A recusa, por uma organização de serviços, em proporcionar uma declaração escrita, subsequentemente a um acordo com o auditor do serviço para aceitar, ou continuar, um trabalho, representa uma limitação de âmbito que faz com que o auditor do serviço abandone o trabalho. Se a lei ou regulamento não permitir que o auditor do serviço abandone o trabalho, ele deve emitir uma escusa de opinião.

Base razoável para a Declaração da Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 13(b)(ii))

- A9. No caso de um relatório Tipo 2, a declaração da organização de serviços inclui uma declaração de que os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema operaram com eficácia em todo o período especificado. Esta declaração pode ser baseada nas atividades de monitorização da organização dos serviços. A monitorização de controlos é um processo para avaliar a eficácia dos controlos ao longo do tempo. Envolve avaliar a eficácia dos controlos numa base regular, identificar e relatar deficiências aos indivíduos apropriados dentro da organização de serviços, e tomar as necessárias ações corretivas. A organização dos serviços dá cumprimento à monitorização dos controlos através de atividades continuadas, avaliações separadas, ou uma combinação de ambas. Quanto maior o grau de eficácia das atividades continuadas, menor a necessidade de avaliações separadas. As atividades de monitorização continuadas estão muitas vezes implantadas

nas atividades recorrentes normais de uma organização de serviços e incluem atividades regulares de gestão e supervisão. Os auditores internos ou o pessoal que desempenhe funções similares podem contribuir para a monitorização das atividades de uma organização de serviços. As atividades de monitorização podem também incluir usar a informação comunicada por partes externas, tal como reclamações de clientes e comentários regulares, que podem indicar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria. O facto de o auditor do serviço relatar sobre a eficácia operacional dos controlos não é substituto de os próprios processos da organização dos serviços proporcionarem uma base razoável para a sua declaração.

Identificação dos Riscos (Ref: Parágrafo 13(b)(iv))

- A10. Como referido no parágrafo 9(c), os objetivos de controlo relacionam-se com os riscos que os controlos procuram mitigar. Por exemplo, o risco de uma transação ser registada pela quantia errada ou no período errado pode ser expresso como um objetivo de controlo de que as transações são registadas pela quantia correta e no período correto. A organização de serviços é responsável pela identificação dos riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema. A organização de serviços pode ter um processo formal ou informal para identificar os riscos relevantes. Um processo formal pode incluir estimar a importância dos riscos identificados, avaliando a probabilidade da sua ocorrência, e decidir acerca das ações para os tratar. Contudo, uma vez que os objetivos de controlo se relacionam com os riscos que os controlos procuram mitigar, a identificação conscienciosa dos objetivos de controlo ao conceber e implementar o sistema da organização de serviços pode compreender ele mesmo um processo informal para identificar riscos relevantes.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho (Ref: Parágrafo 14)

- A11. Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode não ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir determinados objetivos de controlo do âmbito do trabalho devido à probabilidade de a opinião do auditor do serviço vir a ser modificada, ou a organização de serviços não fornecer ao auditor do serviço uma asserção escrita e o pedido ser feito para efetuar o trabalho segundo a ISAE 3000 (Revista).
- A12. Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir do trabalho uma organização de subserviços quando esta organização não conseguir obter acesso do auditor do serviço, e o método usado para tratar os serviços prestados pela organização de subserviços é alterado para o método carve-out.

Avaliar a Adequação dos Critérios (Ref: Parágrafos 15–18)

- A13. Os critérios necessitam de estar disponíveis para os utilizadores para lhes permitir compreenderem a base para a asserção da organização de serviços acerca da apresentação apropriada da descrição do seu sistema, a adequação da conceção dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, a eficácia operacional dos controlos relacionados com os objetivos de controlo.
- A14. A ISAE 3000 (Revista) exige que o auditor do serviço, entre outras coisas, avalie a adequação dos critérios, e a apropriação do assunto em apreciação subjacente.¹¹ A matéria em causa é a condição subjacente de interesse para os utentes destinatários de um relatório de garantia de fiabilidade. O quadro que se segue identifica o assunto em causa e os critérios mínimos para cada uma das opiniões nos relatórios Tipo 2 e Tipo 1.

¹¹ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 24 (b) e 41.

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS
 NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

	Matéria em apreciação	Critérios	Comentários
	<p><i>Opinião acerca da apresentação apropriada da descrição do sistema da organização de serviços (relatórios Tipo 1 e Tipo 2)</i></p> <p>O sistema da organização de serviços que é considerado relevante para o controlo interno da entidade utente relacionado com o relato financeiro e é coberto pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.</p>	<p>A descrição está apropriadamente apresentada se:</p> <p>(a) Apresenta a forma como o sistema da organização de serviços foi concebido e implementado, incluindo, como apropriado, as matérias identificadas no parágrafo 16(a)(i-viii);</p> <p>(b) No caso de um relatório Tipo 2, inclui detalhes relevantes de alterações ao sistema da organização de serviços durante o período coberto pela descrição; e</p> <p>(c) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema da organização de serviços que está a ser descrita, embora reconheça que a descrição está preparada para satisfazer as necessidades comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema da organização de serviços que cada entidade utente individual possa considerar importante no seu ambiente particular.</p>	<p>A redação específica dos critérios para esta opinião pode necessitar de ser ajustada para ser consistente com os critérios estabelecidos, por exemplo, por lei ou regulamento, grupos de utentes, ou uma organização profissional. São dados exemplos de critérios para esta opinião nos exemplos de declarações da organização de serviços no Apêndice 1. Os parágrafos A21 a A24 dão orientação adicional para a determinação sobre se estes critérios são satisfeitos. (Em termos dos requisitos da ISAE 3000 (Revista), a informação do assunto em apreciação¹² para esta opinião é a de que a declaração da descrição do sistema da organização de serviços está apropriadamente apresentada.)</p>

¹² A “informação do assunto em apreciação” é o resultado da mensuração ou avaliação do assunto em apreciação subjacente face a critérios, isto é, a informação que resulta da aplicação dos critérios ao assunto em apreciação subjacente.

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS
 NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

	Matéria em apreciação	Critérios	Comentários	
<p><i>Opinião acerca da adequação da eficácia operacional dos controlos (relatórios Tipo 2)</i></p>	<p>A adequação da conceção e eficácia operacional dos controlos que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.</p>	<p>Os controlos estão adequadamente concebidos e a operar com eficácia se:</p> <p>(a) A organização de serviços tiver identificado os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados no sistema da organização de serviços;</p> <p>(b) Os controlos identificados nessa descrição proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que os riscos não farão com que os objetivos de controlo não sejam atingidos; e</p> <p>(c) Os controlos foram consistentemente aplicados como concebido durante todo o período especificado. Tal inclui se foram aplicados controlos manuais por indivíduos que tenham a competência e autoridade apropriadas.</p>	<p>Quando os critérios para esta opção forem satisfeitos, os controlos terão proporcionado garantia razoável de fiabilidade que os respetivos objetivos de controlo foram atingidos durante todo o período especificado. (Em termos dos requisitos da ISAE 3000 (Revista), a informação do assunto em apreciação para esta opinião é a declaração da organização de serviços de que os controlos estão adequadamente concebidos e a operar com eficácia).</p>	<p>Os objetivos de controlo que estão declarados no sistema da organização de serviço, fazem parte dos critérios para estas opiniões. Os objetivos de controlo declarados diferirão de trabalho para trabalho. Se, como parte da formação da opinião sobre a descrição, o auditor do serviço concluir que os objetivos de controlo declarados não estão apresentados de forma apropriada, então esses objetivos de controlo não seriam adequados como parte dos critérios para formar uma opinião quer sobre a conceção quer sobre a eficácia operacional dos controlos.</p>

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS
NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

	Matéria em apreciação	Crítérios	Comentários	
<i>Opinião acerca da adequação da conceção (relatórios Tipo 1)</i>	A adequação da conceção dos controlos que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.	Os controlos estão adequadamente concebidos se: (a) A organização de serviços identificou os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema; e (b) Os controlos identificados nessa descrição proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não farão com que os objetivos de controlo deixem de ser atingidos.	O atingimento destes critérios não proporciona só por si qualquer garantia de fiabilidade de que os respetivos objetivos de controlo sejam atingidos porque não foi obtida qualquer garantia de fiabilidade acerca da operação dos controlos (Em termos dos requisitos da ISAE 3000 (Revista), a informação do assunto em apreciação para esta opinião é a declaração da organização de serviços de que os controlos estão adequadamente concebidos.	

A15. O parágrafo 16(a) identifica um conjunto de elementos que são incluídos na descrição do sistema da organização de serviços como apropriado. Estes elementos podem não ser apropriados se o sistema a ser descrito não for um sistema que processe transações, por exemplo, se o sistema se relaciona com controlos gerais sobre o alojamento de uma aplicação IT mas não os controlos embutidos na própria aplicação.

Materialidade (Ref: Parágrafos 19 e 54)

A16. Num trabalho para relatar sobre controlos numa organização de serviços, o conceito de materialidade relaciona-se sobre o sistema que está a relatar, não sobre as demonstrações financeiras das entidades utentes. O auditor do serviço planeia e efetua procedimentos para determinar se a descrição do sistema de organização de serviços está apropriadamente apresentada em todos os aspetos materiais, se os controlos na organização de serviços estão adequadamente concebidos em todos os aspetos materiais e, no caso de um

relatório Tipo 2, se os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia em todos os aspetos materiais. O conceito de materialidade toma em conta que o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço proporciona informação acerca do sistema da organização de serviços para satisfazer as necessidades e informação comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e dos seus auditores os quais têm conhecimento da forma como esse sistema foi usado.

- A17. A materialidade com respeito à apresentação apropriada da descrição do sistema da organização de serviços, e com respeito à conceção de controlos, inclui principalmente a consideração de fatores qualitativos, por exemplo, se a descrição inclui aspetos significativos de processamento de transações significativas se a descrição omite ou distorce informação relevante, e a capacidade dos controlos, como concebido, de proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo serão atingidos. A materialidade com respeito à opinião do auditor do serviço sobre a eficácia operacional dos controlos inclui a consideração tanto de fatores quantitativos como qualitativos, por exemplo, a taxa tolerável e a taxa observada de desvio (uma matéria quantitativa), e a natureza e causa de qualquer desvio observado (uma matéria qualitativa).
- A18. O conceito de materialidade não é aplicado quando se divulgar, na descrição dos testes dos controlos, os resultados dos testes em que foram identificados desvios. Isto porque, no caso particular de circunstâncias de uma entidade utente específica ou de um auditor utente, um desvio pode ter significado para além de, na opinião do auditor do serviço, evitar ou não que um controlo deixe de operar com eficácia. Por exemplo, o controlo com que o desvio se relaciona pode ser particularmente significativo em prevenir um certo tipo de erro que pode ser material nas circunstâncias particulares das demonstrações financeiras de uma entidade utente.

Obter Conhecimento do Sistema da Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 20)

- A19. Obter a compreensão do sistema da organização de serviços, incluindo controlos no âmbito do trabalho, ajuda o auditor do serviço a:
- Identificar as fronteiras desse sistema, e a forma como se relaciona com outros sistemas.
 - Avaliar se a descrição da organização de serviços apresenta apropriadamente o sistema que foi concebido e implementado.
 - Determinar que controlos são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.

- Avaliar se os controlos foram adequadamente concebidos.
 - Avaliar, no caso de um relatório Tipo 2, se os controlos estiveram a operar com eficácia.
- A20. Os procedimentos do auditor do serviço para obter a compreensão podem incluir:
- Indagar daqueles dentro da organização de serviços quem, no julgamento do auditor do serviço, pode ter informação relevante.
 - Observar operações e inspecionar documentos, relatórios, e registos impressos e eletrónicos do processamento de transações.
 - Inspeccionar uma seleção de acordos entre a organização dos serviços e entidades utentes para identificar os seus termos comuns.
 - Reexecutar procedimentos de controlo.

Obter Prova Respeitante à Descrição (Ref: Parágrafos 21–22)

- A21. Considerar as seguintes matérias pode ajudar o auditor do serviço a determinar se os aspetos da descrição incluídos no âmbito do trabalho estão apropriadamente apresentados em todos os aspetos materiais:
- A descrição aborda os principais aspetos do serviço prestado (dentro do âmbito do trabalho) que se possa razoavelmente esperar serem relevantes para as necessidades comuns de um conjunto alargado de auditores utentes no planeamento das suas auditorias das demonstrações financeiras das entidades utentes?
 - Está a descrição preparada com um nível de pormenor que razoavelmente se possa esperar ser relevante para as necessidades comuns de um conjunto alargado de auditores utentes com suficiente informação para obter uma compreensão do controlo interno de acordo com a ISA 315 (Revista)?¹³ A descrição não precisa de abordar todos os aspetos do processamento da organização de serviços ou os serviços prestados às entidades utentes e não precisa de ser tão detalhada de forma a permitir um leitor a potencialmente comprometer a garantia de fiabilidade ou outros controlos na organização de serviços.
 - Está a descrição preparada de uma maneira que não omite ou distorce informação que possa afetar as necessidades comuns de um vasto conjunto de auditores, por exemplo, contém a descrição quaisquer omissões ou faltas de rigor significativas no processamento das quais o auditor do serviço teve conhecimento?

¹³ ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

- A descrição identifica claramente os objetivos excluídos, quando alguns dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram excluídos do âmbito do trabalho?
- Foram implementados os controlos identificados na descrição?
- Estão adequadamente descritos os controlos complementares da entidade utente, se existirem? Na maior parte dos casos, a descrição dos objetivos de controlo está redigida de tal forma que esses objetivos são capazes de ser atingidos através da operação eficaz dos controlos implementados pela organização de serviços apenas. Nalguns casos, porém, os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços não podem ser atingidos porque a sua consecução exige controlos particulares a implementar pelas entidades utentes. Tal pode ser o caso em que, por exemplo, os objetivos de controlo são especificados por uma autoridade reguladora. Quando a descrição incluir de facto controlos complementares da entidade utente, a descrição identifica separadamente esses controlos simultaneamente com os objetivos de controlo específicos que não podem ser atingidos unicamente pela organização de serviços.
- Se foi usado o método inclusivo, a descrição identifica separadamente os controlos na organização de serviços e os controlos da organização de subserviços? Se for usado o método carve-out, a descrição identifica as funções que são realizadas pela organização de subserviços? Quando for usado o método carve-out, a descrição não necessita de descrever o processamento detalhado ou os controlos na organização de subserviços.

A22. Os procedimentos do auditor do serviço para avaliar a apresentação apropriada da descrição podem incluir:

- Considerar as matérias das entidades utentes e a forma como os serviços prestados pela organização de serviços estão em condições de os afetar, por exemplo, se as entidades utentes são de um dado setor e se são reguladas por agências governamentais.
- Ler contratos padrão, ou termos normalizados de contratos (se aplicável) com as entidades utentes para obter uma compreensão das obrigações contratuais da organização de serviços.
- Observar os procedimentos efetuados pelo pessoal da organização de serviços.
- Rever os manuais de política de procedimentos e a documentação de outros sistemas, por exemplo, fluxogramas e narrativas.

A23. O parágrafo 21(a) exige que o auditor do serviço avalie se os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização dos serviços são

razoáveis nas circunstâncias. Considerar as seguintes questões pode ajudar o auditor do serviço nesta avaliação:

- Foram os objetivos de controlo designados pela organização dos serviços ou por outras externas tal como uma autoridade reguladora, um grupo de utentes, ou uma organização profissional que segue um processo de tramitação transparente?
- Quando os objetivos de controlo declarados foram especificados pela organização de serviços relacionam-se com os tipos de asserções comumente embutidas nas demonstrações financeiras de um conjunto de entidades com as quais se podia razoavelmente esperar que se relacionassem? Embora o auditor do serviço geralmente não seja capaz de determinar a forma como os controlos numa organização dos serviços se relacionam especificamente com as asserções incorporadas nas demonstrações financeiras das entidades utentes individuais, a compreensão do auditor do serviço da natureza do sistema da organização de serviços, incluindo controlos, e os serviços que estão sendo prestados é usada para identificar os tipos de asserções com as quais esses controlos estão em condições de se relacionarem.
- Quando os objetivos de controlo declarados foram especificados pela organização de serviços, são completos? Um conjunto completo de objetivos de controlo pode proporcionar a um conjunto alargado de auditores utentes um referencial para avaliar o efeito dos controlos na organização de serviços sobre as asserções comumente incorporadas nas demonstrações financeiras das entidades utentes.

A24. Os procedimentos do auditor do serviço para determinar se o sistema da organização de serviços foi implementado são similares aos procedimentos para obter a compreensão desse sistema, e efetuados em conjugação com eles. Podem também incluir itens de despistagem através do sistema da organização de serviços e, no caso de um relatório Tipo 2, indagações específicas acerca de alterações em controlos que foram implementados durante o período. As alterações que sejam significativas para as entidades utentes são incluídas na descrição do sistema da organização de serviços.

Obter Prova Respeitante à Conceção de Controlos (Ref: Parágrafos 23 e 28(b))

A25. Do ponto de vista da entidade utente ou de um auditor utente, um controlo está adequadamente concebido se, individualmente ou em combinação com outros controlos proporcionar, quando cumprido satisfatoriamente, garantia razoável de fiabilidade de que são evitadas distorções materiais, ou detetadas e corrigidas. Uma organização de serviços ou um auditor do serviço, contudo,

não tem conhecimento das circunstâncias em que as entidades utentes individuais determinariam se é ou não material para essas entidades utentes uma distorção resultante de um desvio no controlo. Por isso, do ponto de vista de um auditor do serviço, um controlo está adequadamente concebido se, individualmente ou em combinação com outros controlos proporcionar, quando cumprido satisfatoriamente, garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são atingidos.

- A26. Um auditor do serviço pode considerar usar fluxogramas, questionários, ou tabelas de decisão para facilitar a compreensão da conceção dos controlos.
- A27. Os controlos podem consistir de uma variedade de atividades dirigidas para a consecução de um objetivo de controlo. Consequentemente, se o auditor do serviço avaliar determinadas atividades como ineficazes para atingir um dado objetivo de controlo, a existência de outras atividades pode permitir que o auditor do serviço conclua que os controlos relacionados com o objetivo de controlo estão adequadamente concebidos.

Obter Prova Respeitante à Eficácia Operacional dos Controlos

Avaliar a Eficácia Operacional (Ref: Parágrafo 24)

- A28. Do ponto de vista da *entidade utente* ou de um *auditor utente*, um controlo está a operar com eficácia se, individualmente ou em combinação com outros controlos, proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que distorções materiais, quer devidas a fraude ou a erro, são evitadas ou detetadas e corrigidas. Uma *organização de serviços* ou um *auditor do serviço* não tem contudo conhecimento das circunstâncias em que entidades utentes individuais determinariam se uma distorção resultante de desvio num controlo ocorreu e, em caso afirmativo, se é material. Por isso, do ponto de vista de um auditor do serviço, um controlo está a operar com eficácia se, individualmente ou em combinação com outros controlos, proporciona garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são atingidos. De forma análoga, uma organização de serviços ou um auditor do serviço não está em posição de determinar se qualquer desvio de controlo observado resultará numa distorção material do ponto de vista de uma entidade utente individual.
- A29. Obter uma compreensão dos controlos suficiente para opinar sobre a adequação da sua conceção não é prova suficiente respeitante à sua eficácia operacional a menos que haja algum automatismo que proporcione a operação consistente dos controlos tal como foram concebidos e implementados. Por

exemplo, obter informação acerca da implementação de um controlo manual num dado momento não proporciona prova acerca da operação do controlo noutros momentos. Porém, devido à consistência inerente do processamento de TI, a execução de procedimentos para determinar a conceção de um controlo automatizado, e se foi implementado, pode servir como prova da eficácia operacional desse controlo, dependendo da avaliação do auditor e do teste de outros controlos, tal como os que se referem a alterações de programas.

- A30. Para ser útil a auditores utentes, o relatório Tipo 2 cobre geralmente um período mínimo de seis meses. Se o período é inferior a seis meses, o auditor do serviço pode considerá-lo apropriado para descrever as razões para o período mais curto no relatório de garantia de fiabilidade do auditor. As circunstâncias que podem resultar num relatório que cubra um período inferior a seis meses incluem quando (a) o auditor do serviço é contratado próximo da data em que tem de ser emitido o relatório sobre controlos; (b) a organização de serviços (ou um dado sistema ou aplicação) está em operação há menos de seis meses; ou (c) foram feitas alterações significativas aos controlos e não é praticável esperar seis meses antes emitir um relatório ou emitir um relatório que cubra o sistema não só antes como depois das alterações.
- A31. Determinados procedimentos de controlo podem não deixar prova da sua operação que pode ser testada numa data posterior e, conseqüentemente, o auditor do serviço pode achar necessário testar a eficácia operacional de tais procedimentos de controlo em variados momentos durante todo o período de relato.
- A32. O auditor do serviço proporciona uma opinião sobre a eficácia operacional dos controlos durante cada período, por isso, é exigido ao auditor do serviço prova suficiente e apropriada acerca da operação de controlos durante o período corrente que expresse essa opinião. O conhecimento dos desvios observados em trabalhos anteriores pode, contudo, levar o auditor do serviço a aumentar a extensão dos testes durante o período corrente.

Testar Controlos Indiretos (Ref: Parágrafo 25(b))

- A33. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter prova que suporte a operação eficaz de controlos indiretos. Por exemplo, quando o auditor do serviço decide testar a eficácia de uma revisão de relatórios de exceção detalhando vendas em excesso de limites de crédito autorizados, a revisão e respetivo seguimento é o controlo que é de relevância direta para o auditor do serviço. Os controlos sobre o rigor da informação nos relatórios (por exemplo, os controlos gerais TI) são descritos como “controlos indiretos”.

- A34. Dado a consistência inerente do processamento de TI, a prova acerca da implementação de um controlo de uma aplicação automatizada, quando considerada em combinação com prova acerca da eficácia operacional dos controlos gerais da organização de serviços (em particular, controlos de alteração), pode também proporcionar prova substancial acerca da eficácia operacional.

Métodos de Seleção de Itens para Testar (Ref: Parágrafos 25(c) e 27)

- A35. Os métodos para selecionar itens para testar que estão disponíveis ao auditor do serviço são:
- (a) Selecionar todos os itens (100% de examinação). Isto pode ser apropriado para testar controlos que não são frequentemente aplicados, por exemplo, trimestralmente, ou quando a prova respeitante à aplicação do controlo torna eficiente 100% do exame;
 - (b) Selecionar itens específicos. Isto pode ser apropriado quando 100% do exame não seria eficiente e a amostragem não seria eficaz, tal como testar controlos que não são aplicados com a frequência suficiente para servir uma grande população para amostragem, por exemplo, controlos que são aplicados mensal ou semanalmente; e
 - (c) Amostragem. Esta pode ser apropriada para testar controlos que são aplicados com frequência de uma maneira uniforme e que deixam prova documental da sua aplicação.
- A36. Apesar de o exame seletivo de itens específicos ser muitas vezes um meio suficiente de obter prova, isso não constitui amostragem. Os resultados dos procedimentos aplicados a itens selecionados daquela maneira não podem ser projetados para toda a população. Consequentemente, o exame seletivo de itens específicos não proporciona prova sobre o resto de população. A amostragem, por outro lado, é concebida para habilitar que sejam extraídas conclusões acerca de toda a população com base no teste de uma amostra dela extraída.

O Trabalho da Função de Auditoria Interna

Obter Conhecimento da Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 30)

- A37. Função de auditoria interna pode ser responsável por proporcionar análises, avaliações, garantias de fiabilidade, recomendações, e outras informações para o órgão de gestão e para os encarregados da governação. A função de auditoria interna numa organização de serviços pode realizar atividades relacionadas com o próprio sistema de controlo interno da organização de serviços, e atividades relacionadas com os serviços e sistemas, incluindo controlos, que a organização de serviços está a fornecer às entidades utentes.

Determinar se e em que Extensão Usar o Trabalho da Auditoria Interna
(Ref: Parágrafo 33)

A38. Ao determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço os fatores seguintes podem sugerir a necessidade de procedimentos diferentes ou menos extensivos do que de outra forma seriam necessários:

- A natureza e âmbito do trabalho específico realizado, ou a realizar, pelos auditores internos são totalmente limitados.
- O trabalho dos auditores internos relaciona-se com controles que são menos significativos para as conclusões do auditor do serviço.
- O trabalho realizado, ou a realizar, pelos auditores internos não exige julgamentos subjetivos ou complexos.

Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 34)

A39. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor do serviço sobre o trabalho específico dos auditores internos dependerá da avaliação que ele faz da importância desse trabalho para as suas conclusões (por exemplo, a importância dos riscos que os controles testados procuram mitigar), a avaliação da função de auditoria interna e a avaliação do trabalho específico dos auditores internos. Tais procedimentos podem incluir:

- Exame de itens já examinados pelos auditores internos;
- Exame de outros itens similares; e
- Observação de procedimentos efetuados pelos auditores internos.

Efeito no Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço
(Ref: Parágrafos 36–37)

A40. Independentemente do grau de autonomia e objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da organização de serviços como se exige do auditor do serviço quando realiza o seu trabalho. O auditor do serviço tem a responsabilidade exclusiva pela opinião expressa no seu relatório de garantia de fiabilidade, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso do trabalho dos auditores internos.

A41. A descrição do auditor do serviço do trabalho realizado pela função de auditoria interna pode ser apresentada numa variedade de maneiras, por exemplo:

- Incluindo material introdutório à descrição dos testes de controles indicando que determinado trabalho da função de auditoria interna foi usado na realização de testes de controles.

- Atribuição de testes individuais à auditoria interna.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafos 38 e 40)

- A42. As declarações escritas exigidas pelo parágrafo 38 são separadas, e adicionais, à declaração da organização de serviços, como definido no parágrafo 9(o).
- A43. Se a organização de serviços não prepara as declarações escritas pedidas de acordo com o parágrafo 38 (c) desta ISAE, pode ser apropriado que a opinião do auditor do serviço tenha de ser modificada de acordo com o parágrafo 55(d) desta ISAE.

Outras Informações (Ref: Parágrafo 42)

- A44. O Código do IESBA exige que um auditor do serviço não esteja associado a informação em que ele acredite que:
- (a) Contém uma declaração materialmente falsa ou errónea;
 - (b) Contém declarações ou informação fornecida descuidadamente; ou
 - (c) Omite ou torne obscura informação que se exige que se inclua quando tal omissão ou obscuridade seria suscetível de induzir em erro.¹⁴

Se outras informações incluídas num documento que contenha a descrição do sistema da organização de serviços e o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço também contiver informação orientada para o futuro, tal como planos de recuperação ou planos de contingência para modificação do sistema que tratará desvios identificados no relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço, ou reclamações de uma natureza profissional que não possam ser razoavelmente substanciadas, o auditor do serviço pode pedir que essa informação seja eliminada ou reexpressa.

- A45. Se a organização de serviços recusar eliminar ou reexpressar a outra informação, incluem-se entre as medidas que podem ser apropriadas tomar:
- Pedir à organização de serviços que consulte o seu consultor jurídico quanto ao plano de ação apropriado.
 - Descrever a inconsistência material ou a distorção material de facto no relatório de garantia de fiabilidade.
 - Reter o relatório de garantia de fiabilidade até que a matéria seja resolvida.
 - Abandonar o trabalho.

¹⁴ Código do IESBA, parágrafo 110.2

Documentação (Ref: Parágrafo 51)

A46. A ISQC 1 (ou requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto o ISQC 1) exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão em tempo útil dos arquivos do trabalho.¹⁵ Um limite de tempo apropriado dentro do qual se deve concluir o arquivo do trabalho final não excede geralmente mais de 60 dias após a data do relatório do auditor do serviço.¹⁶

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço
(Ref: Parágrafo 53)

A47. Apresentam-se nos Apêndices 1 e 2 exemplos ilustrativos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço e respectivas declarações da organização de serviços.

Utilizadores e Finalidades do Relatório do Auditor do Serviço
(Ref: Parágrafo 53(e))

A48. Os critérios usados para trabalhos sobre controlos numa organização de serviços são relevantes apenas para efeitos de proporcionar informação acerca do sistema da organização de serviços, incluindo controlos, àqueles que têm uma compreensão da forma como o sistema foi usado para o relato financeiro pelas entidades utentes. Consequentemente, isto é declarado no relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço. Além disso, o auditor do serviço pode considerar apropriado incluir um texto que restrinja especificamente a distribuição do relatório de garantia de fiabilidade a outros que não sejam os destinatários, o seu uso por outros, ou o seu uso para outras finalidades.

Descrição dos Testes aos Controlos (Ref: Parágrafo 54)

A49. A descrição da natureza dos testes dos controlos para um relatório Tipo 2, ajuda os leitores do relatório de garantia de fiabilidade se o auditor do serviço incluir:

- Os resultados de todos os testes em que os desvios foram identificados, mesmo que tenham sido identificados outros controlos que permitam ao auditor do serviço concluir que o objetivo de controlo relevante foi atingido ou o controlo testado foi subsequentemente eliminado da descrição do sistema da organização de serviços.

¹⁵ ISQC 1, parágrafo 45

¹⁶ ISQC 1, parágrafo A54

- Informação acerca dos fatores causadores de desvios identificados, na medida que o auditor do serviço tenha identificado tais fatores.

Opiniões Modificadas (Ref: Parágrafo 55)

- A50. Apresentam-se no Apêndice 3 exemplos ilustrativos de elementos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.
- A51. Mesmo que o auditor do serviço tenha expresso uma opinião adversa ou emitido uma escusa de opinião, pode ser apropriado descrever no parágrafo das bases para a modificação as razões para outras matérias das quais o auditor do serviço tem conhecimento que teriam exigido uma modificação da opinião, e o respetivo efeito.
- A52. Quando emitir uma escusa de opinião devido a uma limitação de âmbito, não é geralmente apropriado identificar os procedimentos que foram efetuados nem incluir declarações a descrever as características de um trabalho do auditor do serviço. Fazê-lo podia tirar visibilidade à escusa de opinião.

Outras Responsabilidades de Comunicação (Ref: Parágrafo 56)

- A53. As medidas apropriadas para dar resposta às circunstâncias identificadas no parágrafo 56, a menos que proibidas por lei ou regulamento, podem incluir:
- Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências de diferentes tomadas de posição.
 - Comunicar com os encarregados da governação da organização de serviços.
 - Determinar se deve ser feita comunicação a terceiros (por exemplo, a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor do serviço relate a uma autoridade apropriada fora da firma ou ao auditor externo da organização de serviços,¹⁷ ou podem estabelecer responsabilidades na base das quais tal relato pode ser apropriado nas circunstâncias).
 - Modificar a opinião do auditor do serviço, ou acrescentando um parágrafo de Outras Matérias.
 - Abandonar o trabalho.

¹⁷ Ver, por exemplo, as Secções 225.44 a 225.48 do Código do IESBA.

Apêndice 1

(Ref. Parágrafo A47)

Exemplos de Declarações de uma Organização de Serviços

Os exemplos de declarações de organização de serviços que se seguem são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações.

Exemplo 1: Declaração da organização de serviços Tipo 2

Declaração da Organização de Serviços

A descrição anexa foi preparada para clientes que usaram *[o tipo ou nome de]* sistema e seus auditores que tenham uma compreensão suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações incluindo informação acerca dos controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliam os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes. *[Nome da entidade]* confirma que:

- (a) A descrição anexa nas páginas *[bb-cc]* apresenta de forma apropriada *[o tipo ou nome de]* sistema para processamento de transações de clientes durante o período de *[data]* a *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta declaração foram que tal descrição anexa:
- (i) Apresenta a forma como o sistema foi concebido e implementado, incluindo:
- Os tipos de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas.
 - Os procedimentos, tanto dentro das tecnologias de informação como dos sistemas manuais, pelos quais as transações foram inicializadas, registadas, processadas, corrigidas como necessário, e transferidas para os relatórios, preparadas para os clientes.
 - Os registos contabilísticos relacionados, que suportam informação e contas específicas que foram usadas para inicializar, registar, processar e relatar transações. Tal inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação foi transferida para os relatórios preparados para os clientes.
 - A forma como o sistema trata de acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações.
 - O processo usado para preparar relatórios para clientes.
 - Os objetivos de controlo relevantes e os controlos concebidos para atingir esses objetivos.
 - Os controlos que assumimos, na conceção do sistema, que serão implementados por entidades utentes, e que, se necessário para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição anexa, estão identificados na descrição juntamente com os objetivos específicos de controlo, objetivos que não podem ser atingidos apenas por nós próprios.

- Outros aspetos do nosso ambiente de controlo, processo de avaliação do risco, sistema de informação (incluindo os respetivos processos de negócio e de comunicação, atividades de controlo e controlos de monitorização que foram relevantes para o processamento e relato de transações de clientes.
- (ii) Inclui detalhes relevantes de alterações ao sistema da organização de serviços durante o período de *[data]* a *[data]*.
- (iii) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema, que cada cliente individual possa considerar importante no seu próprio ambiente particular.
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição anexa foram adequadamente concebidos e funcionaram com eficácia durante todo o período de *[data]* a *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta declaração foram os seguintes:
- (i) Os riscos que ameaçaram a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição foram identificados;
- (ii) Os controlos identificados proporcionarão, se funcionarem como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não obstam que os objetivos de controlo declarados deixem de ser atingidos; e
- (iii) Os controlos foram consistentemente aplicados como concebido, incluindo que foram aplicados controlos manuais por indivíduos que têm a competência e autoridade apropriadas, durante todo o período de *[data]* a *[data]*.

Exemplo 2: Declaração da Organização de Serviços Tipo 1

A descrição anexa foi preparada para clientes que usaram *[o tipo ou nome de]* sistema e seus auditores que tenham uma compreensão suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações incluindo informação acerca dos controlos operados pelos próprios clientes, quando obtêm o conhecimento dos sistemas dos clientes relevantes para o relato financeiro. A *[Nome da entidade]* confirma que:

- (a) A descrição anexa nas páginas *[bb-cc]* apresenta de forma apropriada *[o tipo ou nome de]* sistema para processar as transações dos clientes em *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta declaração foram que tal descrição anexa: Os critérios usados ao fazer esta declaração foram que tal descrição anexa:
- (i) Apresenta a forma como o sistema foi concebido e implementado, incluindo:
- Os tipos de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas.

- Os procedimentos, tanto dentro das tecnologias de informação como dos sistemas manuais, pelos quais as transações foram inicializadas, registadas, processadas, corrigidas como necessário, e transferidas para os relatórios, preparadas para os clientes.
 - Os registos contabilísticos relacionados, que suportam informação e contas específicas que foram usadas para inicializar, registar, processar e relatar transações. Tal inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação foi transferida para os relatórios preparados para os clientes.
 - A forma como o sistema trata de acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações.
 - O processo usado para preparar relatórios para clientes.
 - Os objetivos de controlo relevantes e os controlos concebidos para atingir esses objetivos.
 - Os controlos que assumimos, na conceção do sistema, que serão implementados por entidades utentes, e que, se necessário para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição anexa, estão identificados na descrição juntamente com os objetivos específicos de controlo, objetivos que não podem ser atingidos apenas por nós próprios.
 - Outros aspetos do nosso ambiente de controlo, processo de avaliação do risco, sistema de informação (incluindo os respetivos processos de negócio e de comunicação, atividades de controlo e controlos de monitorização que foram relevantes para o processamento e relato de transações de clientes.
- (ii) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema, que cada cliente individual possa considerar importante no seu próprio ambiente particular.
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição anexa foram adequadamente concebidos à data de *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta declaração foram os seguintes:
- (i) Os riscos que ameaçaram a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição foram identificados; e
 - (ii) Os controlos identificados proporcionarão, se funcionarem como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não obstam que os objetivos de controlo declarados deixem de ser atingidos

Apêndice 2

(Ref. Parágrafo A47)

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade do Auditor do Serviço

Os seguintes exemplos de relatórios são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações.

Exemplo 1: Relatório de garantia de fiabilidade Tipo 2

Relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço independente sobre a descrição de controlos, sua conceção e eficácia operacional

À Organização de Serviços XYZ

Âmbito

Fomos contratados para relatar sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ nas páginas [bb-cc] do seu sistema [tipo ou nome de] para processamento de transações de clientes durante o período de [data] a [data], (a descrição), e sobre a conceção e funcionamento dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição.¹⁸

Responsabilidades da organização de serviços XYZ

A Organização de Serviços XYZ é responsável por: preparar a descrição e a declaração anexa na página [aa], incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação da descrição e da declaração, prestar os serviços cobertos pela descrição, declarar os objetivos de controlo, e conceber, implementar e operar com eficácia os controlos para atingir os objetivos de controlo declarados.

A nossa independência e controlo de qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1¹⁹ e, consequentemente, mantém um sistema abrangente de controlo de qualidade incluindo políticas e

¹⁸ Se alguns elementos da descrição não estiverem incluídos no âmbito do trabalho, isso terá que ficar claro no relatório de garantia de fiabilidade.

¹⁹ ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

procedimentos documentados relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Responsabilidades do auditor do serviço

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ e sobre a conceção e operação dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados nessa descrição, com base nos nossos procedimentos. Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos e a funcionar eficazmente.

Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos numa organização de serviços envolve efetuar procedimentos para obter prova acerca das divulgações na descrição do sistema da organização de serviços, e sobre a conceção e eficácia operacional dos controlos. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor do serviço, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apropriadamente apresentada, e que os controlos não estejam adequadamente concebidos ou a operar com eficácia. Os nossos procedimentos incluíram testes à eficácia operacional dos controlos que consideramos necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos. Um trabalho de garantia de fiabilidade deste tipo também inclui avaliar a apresentação global da descrição, da adequação dos objetivos nela declarados, e da adequação dos critérios especificados pela organização de serviços e descritos na página [aa].

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Limitações dos controlos numa organização de serviços

A descrição da Organização de Serviços XYZ é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e, por isso, pode não incluir todos os aspetos do sistema que cada cliente individual pode considerar importante no seu próprio ambiente em particular. Adicionalmente, devido à sua natureza, os controlos numa organização de serviços podem não fazer com que se evitem ou detetem todos os erros ou omissões no processamento ou no relato de transações. Ainda, a projeção de qualquer avaliação de eficácia para períodos futuros está sujeita ao risco de que os controlos numa organização de serviços possam tornar-se inadequados ou falhar.

Opinião

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspetos materiais:

- (a) A descrição apresenta apropriadamente [o tipo ou nome de] sistema como concebido e implementado durante o período de [data] a [data];
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição foram adequadamente concebidos durante o período de [data] a [data]; e
- (c) Os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos, operaram com eficácia durante o período de [data] a [data].

Descrição dos testes aos controlos

Os controlos específicos testados e a natureza, oportunidade e resultados desses testes estão enumerados nas páginas [yy-zz]

Utilizadores e finalidade

Este relatório e a descrição dos testes de controlos nas páginas [yy-zz] destinam-se apenas aos clientes que usaram o sistema [tipo ou nome de] da Organização de Serviços XYZ e seus auditores, que têm uma compreensão suficiente para o considerarem, juntamente com outra informação que inclua informação acerca de controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliarem os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes.

[Assinatura do auditor do serviço]

[Data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço]

[Domicílio do auditor do serviço]

Exemplo 2: Relatório de garantia de fiabilidade Tipo 1

Relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço independente sobre a descrição de controlos e sua conceção

À Organização de Serviços XYZ

Âmbito

Fomos contratados para relatar sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ nas páginas [bb-cc] do seu sistema [tipo ou nome de] para processamento de transações de clientes à data de [data], (a descrição), e sobre a conceção dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição.²⁰

Não efetuámos quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional dos controlos incluídos na descrição e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião sobre eles.

Responsabilidades da organização de serviços XYZ

A Organização de Serviços XYZ é responsável por: preparar a descrição e a declaração anexa na página [aa], incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação da descrição e da declaração, prestar os serviços cobertos pela descrição, declarar os objetivos de controlo, e conceber, implementar e operar com eficácia os controlos para atingir os objetivos de controlo declarados.

A nossa independência e controlo de qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1²¹ e, conseqüentemente, mantém um sistema abrangente de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Responsabilidades do auditor do serviço

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ e sobre a conceção dos controlos relacionados

²⁰ Se alguns elementos da descrição não estiverem incluídos no âmbito do trabalho, isso terá que ficar claro no relatório de garantia de fiabilidade.

²¹ ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

com os objetivos de controlo declarados nessa descrição, com base nos nossos procedimentos. Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos.

Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a descrição e conceção dos controlos numa organização de serviços envolve efetuar procedimentos para obter prova acerca das divulgações na descrição do sistema da organização de serviços, e sobre a conceção dos controlos. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor do serviço, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apropriadamente apresentada, e que os controlos não estejam adequadamente concebidos. Um trabalho de garantia de fiabilidade deste tipo também inclui avaliar a apresentação global da descrição, da adequação dos objetivos nela declarados, e da adequação dos critérios especificados pela organização de serviços e descritos na página [aa].

Como referido acima, não efetuámos quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional dos controlos incluídos na descrição e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião sobre eles.

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Limitações dos controlos numa organização de serviços

A descrição da Organização de Serviços XYZ é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e, por isso, pode não incluir todos os aspetos do sistema que cada cliente individual pode considerar importante no seu próprio ambiente em particular. Adicionalmente, devido à sua natureza, os controlos numa organização de serviços podem não fazer com que se evitem ou detetem todos os erros ou omissões no processamento ou no relato de transações.

Opinião

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspetos materiais:

- (a) A descrição apresenta apropriadamente [o tipo ou nome de] sistema como concebido e implementado à data de [data]; e
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição foram adequadamente concebidos à data de [data].

Utilizadores e finalidade

Este relatório e a descrição dos testes de controlos nas páginas [yy-zz] destinam-se apenas aos clientes que usaram o sistema [tipo ou nome de] da Organização de Serviços XYZ e seus auditores, que têm uma compreensão suficiente para o considerarem, juntamente com outra informação que inclua informação acerca de controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliarem os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes.

[Assinatura do auditor do serviço]

[Data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço]

[Domicílio do auditor do serviço]

Apêndice 3

(Ref. Parágrafo A50)

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade Modificados do Auditor do Serviço

Os seguintes exemplos de relatórios modificados são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações. Estes exemplos são baseados nos relatórios do Apêndice 2.

Exemplo 1: Opinião com reservas – a descrição da organização de serviços do sistema não está apresentada, em todos os aspetos materiais, de forma apropriada

...

Responsabilidades do auditor do serviço

...

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Bases para a opinião com reservas

A descrição anexa refere na página [mn] que a Organização de Serviços XYZ usa números de identificação e senhas de acesso do operador para prevenir acesso não autorizado ao sistema. Com base nos nossos procedimentos, que incluíram indagações do pessoal e observação de atividades, concluímos que os números de identificação e senhas de acesso do operador são aplicados nas Aplicações A e B mas não nas Aplicações C e D.

Opinião com reservas

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo das Bases para a opinião com reservas:

(a) ...

Exemplo 2: Opinião com reservas – os controlos não estão adequadamente concebidos para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços serão atingidos se os controlos operarem com eficácia

...

Responsabilidades do auditor do serviço

...

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Bases para a opinião com reservas

Conforme referido na página [mn] da descrição anexa, de tempos a tempos a Organização de Serviços XYZ faz alterações nos programas aplicativos para corrigir deficiências ou para melhorar funcionalidades. Os procedimentos seguidos para determinar sobre quando fazer alterações, concebê-las e implementá-las, não incluem a revisão e aprovação por indivíduos autorizados que sejam independentes dos envolvidos na elaboração das alterações. Também não há requisitos especificados para testar tais alterações ou apresentar os resultados dos testes a alguém autorizado para os rever antes de as implementar.

Opinião com reservas

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo das Bases para a opinião com reservas:

(a) ...

Exemplo 3: Opinião com reservas – os controlos não funcionaram com eficácia durante o período especificado (apenas para relatórios do Tipo 2)

...

Responsabilidades do auditor do serviço

...

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Bases para a opinião com reservas

A Organização de Serviços XYZ declara na sua descrição que existem controlos automáticos em vigor para reconciliar os pagamentos de empréstimos recebidos com o output gerado. Porém, como referido na página [mn] da descrição, este controlo não esteve a funcionar com eficácia durante o período de dd/mm/yyyy a dd/mm/yyyy devido a um erro de programação. Isto resultou na não consecução do objetivo de controlo “Os controlos proporcionam garantia razoável de fiabilidade de que os pagamentos de empréstimos recebidos estão devidamente registados” durante o período de dd/mm/yyyy a dd/mm/yyyy. A XYZ implementou uma alteração ao programa que executa o cálculo em [data] e os nossos testes indicam que este funcionou com eficácia durante o período de dd/mm/yyyy a dd/mm/yyyy.

Opinião com reservas

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo das Bases para a opinião com reservas:

(a) ...

Exemplo 4: Opinião com reservas – o auditor do serviço não é capaz de obter prova suficiente e apropriada

...

Responsabilidades do auditor do serviço

...

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Bases para a opinião com reservas

A Organização de Serviços XYZ declara na sua descrição que existem controlos automáticos em vigor para reconciliar os pagamentos de empréstimos recebidos com o output gerado. Porém, os registos eletrónicos do desempenho desta reconciliação no período de *dd/mm/yyyy* a *dd/mm/yyyy* foram eliminados em consequência de um erro de processamento do computador e por isso não conseguimos testar o funcionamento deste controlo nesse período. Consequentemente, não fomos capazes de determinar se o objetivo de controlo “Os controlos proporcionam garantia razoável de fiabilidade de que os pagamentos de empréstimos recebidos estão devidamente registados” operaram com eficácia durante o período de *dd/mm/yyyy* a *dd/mm/yyyy*.

Opinião com reservas

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo das Bases para a opinião com reservas:

(a) ...

NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3410

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE DECLARAÇÕES DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade que cubram períodos que terminem em ou após 30 de setembro de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1
Âmbito desta ISAE	2–11
Data de Eficácia	12
Objetivos	13
Definições	14
Requisitos	
ISAE 3000 (Revista)	15
Aceitação e Continuação do Trabalho	16–18
Planeamento	19
Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho	20–22
Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material.....	23–34
Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais	35–56
Utilização do Trabalho de Outros Profissionais	57
Declarações Escritas	58–60
Acontecimentos Subsequentes.....	61
Informação Comparativa	62–63
Outras Informações	64
Documentação	65–70
Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho	71

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade	72–75
Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade	76–77
Outros Requisitos de Comunicação	78

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Introdução	A1–A7
Definições	A8–A16
ISAE 3000 (Revista)	A17
Aceitação e Continuação do Trabalho	A18–A37
Planeamento	A38–A43
Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho	A44–A51
Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material	A52–A89
Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais	A90–A112
Utilização do Trabalho de Outros Profissionais	A113–A115
Declarações Escritas	A116
Acontecimentos Subsequentes	A117
Informação Comparativa	A118–A123
Outras Informações	A124–A126
Documentação	A127–A129
Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho	A130
Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade	A131–A133
Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade	A134–A152
Apêndice 1: Emissões, Eliminações e Reduções de Emissões	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações GEE	

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. Dada a ligação entre emissões de gases com efeito de estufa (GEE) e alterações climáticas, muitas entidades estão a quantificar as suas emissões para fins de gestão interna e muitas estão também a preparar uma declaração (declaração GEE):
 - (a) Como parte de um regime de divulgação regulamentar;
 - (b) Como parte de um esquema de negociação de emissões; ou
 - (c) Para informar os investidores e outros numa base voluntária. A divulgação voluntária pode ser, por exemplo, publicada como um documento isolado, incluído como parte do relatório de sustentabilidade ou do relatório de gestão de uma entidade, ou feita para suportar a inclusão num “registo de emissões de carbono”.

Âmbito desta ISAE

2. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos de garantia de fiabilidade para relatar sobre a declaração GEE de uma entidade.
3. A conclusão do profissional num trabalho de garantia de fiabilidade pode cobrir informação adicional à informação de uma declaração GEE, por exemplo, quando ele é contratado para relatar sobre um relatório de sustentabilidade do qual a declaração GEE é apenas uma parte. Nestes casos: (Ref: Parágrafo A1–A2)
 - (a) Esta ISAE aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade efetuados com respeito à declaração GEE exceto quando esta é uma parte relativamente menor da informação global sujeita a garantia de fiabilidade; e
 - (b) A ISAE 3000 (Revista)¹ (ou outra ISAE que trate de um assunto em apreciação subjacente específico) aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade efetuados com respeito à restante informação coberta pela conclusão do profissional.
4. Esta ISAE não trata, nem proporciona orientação específica sobre trabalhos de garantia de fiabilidade para relatar sobre o seguinte:
 - (a) Declarações de emissões que não sejam emissões GEE, por exemplo, óxidos de nitrogénio (NOx) e dióxido sulfúrico (SO₂). Esta ISAE pode apesar de tudo dar orientação para tais trabalhos;²

¹ ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*

² O NOx (isto é, NO e NO₂, que diferem do óxido nítrico, N₂O) e o SO₂ estão associados a “chuva ácida” e não a alterações climáticas.

- (b) Outras informações relacionadas com GEE, tais como “pegadas” do ciclo de vida do produto, informação da “medida de base” hipotética, e principais indicadores de desempenho baseados na emissão de dados; ou (Ref: Parágrafo A3)
- (c) Instrumentos, processos ou mecanismos, tal como projetos de compensações, usados por outras entidades como reduções de emissões. Contudo, quando uma declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam sujeitas a garantia de fiabilidade, aplicam-se os requisitos desta ISAE em relação a essas reduções de emissões como apropriado (Ver parágrafo 76(f)).

Trabalhos de Validação e Trabalhos Diretos

5. O *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* (o Referencial) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser ou um trabalho de validação ou um trabalho direto. Esta ISAE só trata de trabalhos de validação.³

Procedimentos para Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e de Garantia Limitada de Fiabilidade

6. A ISAE 3000 (Revista) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade⁴. Esta ISAE aborda tanto trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como de garantia limitada de fiabilidade.
7. Tanto nos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como nos de garantia limitada de fiabilidade sobre uma declaração GEE, o profissional seleciona uma combinação de procedimentos de garantia de fiabilidade, que podem incluir: inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. A determinação dos procedimentos de garantia de fiabilidade a efetuar num dado trabalho é uma matéria de julgamento profissional. Dado que as declarações GEE cobrem um conjunto variado de circunstâncias, a natureza, oportunidade, e extensão dos procedimentos poderão variar consideravelmente de trabalho para trabalho.
8. Salvo indicação em contrário, cada requisito desta ISAE aplica-se tanto a trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como a trabalhos de garantia limitada de fiabilidade. Porque o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor que do que num trabalho de garantia de razoável fiabilidade, os procedimentos que o profissional fará num

³ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(ii)

⁴ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(i)(b)

trabalho de garantia limitada de fiabilidade variarão na natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.⁵ Os requisitos que se aplicam apenas a um ou ao outro tipo de trabalho estão apresentados num formato tabular com a letra “L” (garantia limitada de fiabilidade) ou “R” (garantia razoável de fiabilidade) após o número do parágrafo. Embora alguns procedimentos só sejam exigidos para trabalhos de garantia de razoável fiabilidade, eles podem apesar disso ser apropriados em alguns trabalhos de garantia de limitada fiabilidade (ver também o parágrafo A90, que indica as principais diferenças entre os procedimentos adicionais do profissional para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade numa declaração GEE). (Ref: Parágrafos A4 e A90).

Relação com a ISAE 3000 (Revista), Outras Normas Profissionais e Outros Requisitos

9. Exige-se que o profissional cumpra a ISAE 3000 (Revista) e a presente ISAE quando efetua um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre uma declaração GEE de uma entidade. Esta ISAE complementa, mas não substitui, a ISAE 3000 (Revista), e detalha como a ISAE 3000 (Revista) se aplica num trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre uma declaração GEE de uma entidade. (Ref: Parágrafo A17)
10. O cumprimento da ISAE 3000 (Revista) exige, entre outras coisas, que o profissional cumpra as Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (o Código do IESBA) relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, que sejam no mínimo tão exigentes.⁶ Aquela norma também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja membro de uma firma que aplica a ISQC 1.7 (Ref: Parágrafos A5–A6)
11. Quando o trabalho está sujeito a leis ou regulamentos locais, ou às disposições de um esquema de negociação de emissões, esta ISAE não derroga essas leis, regulamentos ou disposições. No caso em que as leis, regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões difiram desta ISAE, um trabalho conduzido de acordo com as leis, regulamentos locais ou as disposições de um esquema particular não cumprirá automaticamente com esta

⁵ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(iii)

⁶ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(a), 20 e 34

⁷ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 3(b) e 31(a). Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC)1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

ISAE. O profissional só pode declarar que cumpriu esta ISAE além de cumprir as leis ou regulamentos locais ou as disposições do esquema de negociação de emissões quando todos os requisitos aplicáveis desta ISAE forem satisfeitos. (Ref: Parágrafo A7)

Data de Eficácia

12. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade cobrindo períodos que terminem em ou após 30 de setembro de 2013.

Objetivos

13. Os objetivos do profissional são:
- (a) Obter garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro, habilitando-o assim a expressar uma conclusão que transmita esse nível de garantia de fiabilidade;
 - (b) Relatar, de acordo com as suas conclusões, sobre se:
 - (i) No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
 - (ii) No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, algo chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir, na base dos procedimentos realizados e da prova obtida, que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; e
 - (c) Comunicar conforme exigido por esta ISAE, de acordo com as suas conclusões.

Definições

14. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:⁸
- (a) Ano base – Um ano específico ou uma média de vários anos face ao qual as emissões de uma entidade são comparadas ao longo do tempo.
 - (b) Asserções – Declarações prestadas pela entidade, de forma explícita ou outra, que estão incorporados na declaração GEE e usadas pelo profissional para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

⁸ As definições da ISAE 3000 (Revista) também se aplicam à presente ISAE.

- (c) “Cap and trade” – Um sistema que estabelece limites legais, imputa concessões de emissões a participantes, e permite-lhes negociar concessões e créditos de emissões uns com os outros.
- (d) Compensação comprada – Uma redução de emissões em que a entidade paga pelo abaixamento das emissões de uma outra entidade (reduções de emissões) ou pelo aumento das eliminações de uma outra entidade (aumentos de eliminação), comparado com uma base hipotética. (Ref: Parágrafo A13)
- (e) Critérios aplicáveis – Os critérios usados pela entidade para quantificar e relatar as suas emissões na declaração GEE.
- (f) Declaração GEE – Uma declaração indicando os elementos constituintes e quantificando as emissões GEE de uma entidade durante um período (muitas vezes conhecida como um inventário de emissões) e, quando aplicável, informação comparativa e notas explicativas incluindo um resumo das políticas significativas de quantificação e relato. Uma declaração GEE de uma entidade pode também incluir uma listagem classificada de eliminações ou de reduções de emissões. Quando o trabalho não cobre toda a declaração GEE, o termo “declaração GEE” significa a parte que é coberta pelo trabalho. A declaração GEE é a “informação do assunto em apreciação” do trabalho.⁹
- (g) Eliminações – Os GEE que, durante o período, a entidade eliminou da atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro. (Ref: Parágrafo A14)
- (h) Emissões – Os GEE que, durante o período relevante, foram emitidos para a atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro. As emissões podem ser classificadas como:
- Emissões diretas (também conhecidas como emissões de Âmbito 1), que são emissões de fontes que são propriedade da entidade ou por ela controladas. (Ref: Parágrafo A8)
 - Emissões indiretas, que são emissões que são consequência das atividades da entidade, mas que ocorrem em fontes que são propriedade de uma outra entidade ou por ela controladas. As emissões indiretas podem ainda ser classificadas como:
 - Emissões de Âmbito 2, que são emissões associadas à energia que é transferida para a entidade e consumida por ela. (Ref: Parágrafo A9)

⁹ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(x)

- Emissões de Âmbito 3, que são todas as outras emissões indiretas. (Ref: Parágrafo A10)
- (i) Entidade – A entidade legal, a entidade económica, ou a parte identificável de uma entidade legal ou económica (por exemplo, uma fábrica ou uma outra instalação, tal como uma lixeira), ou uma combinação de entidades legais ou outras ou partes dessas entidades (por exemplo, um empreendimento conjunto) com as quais as emissões na declaração GEE se relacionem.
- (j) Esquema de negociação de emissões – Uma abordagem com base no mercado usada para controlar gases com efeito de estufa que proporciona incentivos económicos para atingir reduções nas emissões de tais gases.
- (k) Fator de emissões – Um fator ou rácio matemático para converter a medida de uma atividade (por exemplo, litros de combustível consumido, quilómetros viajados, o número de animais em cativeiro, ou toneladas de produtos produzidos) numa estimativa da quantidade de GEE associado a essa atividade.
- (l) Fonte – Uma unidade ou processo físico que liberta GEE para a atmosfera.
- (m) Fraude – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou outros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.
- (n) Fronteira organizacional – A fronteira que determina as operações a incluir na declaração GEE da entidade.
- (o) Gases com efeito de estufa - Dióxido de carbono (CO₂) e quaisquer outros gases que pelos critérios aplicáveis sejam de incluir na declaração GEE, tais como metano, óxido nítrico, hexafluoreto de enxofre, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbonetos, e clorofluorcarbonetos. Os gases que não sejam dióxido de carbono são muitas vezes expressos como equivalentes de dióxido de carbono (CO_{2e}).
- (p) Informação comparativa – as quantias e divulgações incluídas na declaração GEE a respeito de um ou mais períodos anteriores.
- (q) Instalação significativa – Uma instalação que é de importância particular devido à dimensão das suas emissões relativamente ao total de emissões incluído na declaração GEE, ou à sua natureza ou circunstâncias específicas que dão origem a riscos particulares de distorção material. (Ref: Parágrafos A15–A16)
- (r) Materialidade de execução – A quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional inferior à materialidade estabelecida para a declaração GEE

com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para a declaração GEE. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional, inferiores ao nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações.

- (s) Procedimentos adicionais - Procedimentos efetuados em resposta a riscos avaliados de distorção material, incluindo testes a controles (se existirem), testes de detalhe e procedimentos analíticos.
- (t) Quantificação – O processo de determinar a quantidade de GEE que se relaciona com a entidade, quer direta quer indiretamente, tal como emitidos (ou eliminados) por fontes particulares (ou sumidouros).
- (u) Redução de emissões – Qualquer item incluído na declaração GEE da entidade que seja deduzido do total das emissões relatadas, mas que não é uma eliminação. Vulgarmente inclui compensações compradas, mas também pode incluir uma variedade de outros instrumentos ou mecanismos tais como créditos ou concessões de desempenho que são reconhecidos por um esquema regulamentar ou outro do qual a entidade faz parte. (Ref: Parágrafos A11–A12)
- (v) Sumidouro – Uma unidade ou processo físico que elimina GEE da atmosfera.
- (w) Tipo de emissão – Um grupo de emissões baseado em, por exemplo, fonte de emissão, tipo de gás, região ou instalação.

Requisitos

ISAE 3000 (Revista)

15. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000 (Revista). (Ref: Parágrafos A5–A6, A17, A21–A22, A37 e A127).

Aceitação e Continuação do Trabalho

Competências, Conhecimentos e Experiência

16. O sócio responsável pelo trabalho deve:
- (a) Ter competência em conhecimentos e técnicas de garantia de fiabilidade desenvolvidas através de formação intensiva, e aplicação prática, e competências suficientes para a quantificação e relato de emissões, para aceitar a responsabilidade pela conclusão de garantia de fiabilidade; e
 - (b) Certificar-se que as pessoas que vão efetuar o trabalho têm coletivamente a competência e a capacidade, incluindo no que respeita à quantificação

e relato de emissões e sobre garantia de fiabilidade, para efetuar o trabalho de acordo com esta ISAE. (Ref: Parágrafos A18–A19)

Pré-condições para o Trabalho

17. A fim de estabelecer se estão presentes as pré-condições para o trabalho:

- (a) O sócio responsável pelo trabalho deve determinar que tanto a declaração GEE como o trabalho têm âmbito suficiente para serem úteis para os utilizadores, considerando em particular: (Ref: Parágrafo A20)
 - (i) Se a declaração GEE excluir emissões significativas que foram, ou podem ser facilmente, quantificadas, e se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias;
 - (ii) Se o trabalho excluir garantia de fiabilidade com respeito a emissões significativas que sejam relatadas pela entidade, se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias; e
 - (iii) Se o trabalho incluir garantia de fiabilidade com respeito a reduções de emissões, se a natureza da garantia de fiabilidade que o profissional obterá com respeito às reduções e ao conteúdo esperado do relatório a elas respeitantes são claros, razoáveis nas circunstâncias, e compreendidos pela parte contratante. (Ref: Parágrafos A11—A12)
- (b) Quando avalia a adequação dos critérios aplicáveis, como exigido pela ISAE 3000 (Revista),¹⁰ o profissional deve determinar se os critérios abrangem no mínimo: (Ref: Parágrafos A23–A26)
 - (i) O método para determinar a fronteira organizacional da entidade (Ref: Parágrafos A27–A28)
 - (ii) Os GEE a contabilizar;
 - (iii) Os métodos de quantificação aceitáveis, incluindo métodos para fazer ajustamentos ao ano base (se aplicável); e
 - (iv) Divulgações adequadas de forma que os utilizadores possam compreender os julgamentos significativos feitos na preparação da declaração GEE. (Ref: Parágrafos A29–A34)
- (c) O profissional deve obter o acordo da entidade de que reconhece e compreende a sua responsabilidade:
 - (i) Pela conceção, implementação e manutenção do controlo interno que ela determine ser necessário para permitir a preparação de uma declaração GEE que esteja isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro;

¹⁰ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 24(b)(ii) e 41

- (ii) Pela preparação da sua declaração GEE de acordo com os critérios aplicáveis; e (Ref: Parágrafo A35)
- (iii) Por referir ou descrever na sua declaração GEE os critérios aplicáveis que usou e, quando não for facilmente aparente das circunstâncias do trabalho, quem as desenvolveu. (Ref: Parágrafo A36)

Acordo Sobre os Termos do Trabalho

18. Os termos do trabalho a acordar exigidos pela ISAE 3000 (Revista)¹¹ devem incluir: (Ref: Parágrafo A37)
- (a) O objetivo e âmbito do trabalho;
 - (b) As responsabilidades do profissional;
 - (c) As responsabilidades da entidade, incluindo as descritas no parágrafo 17(c);
 - (d) A identificação dos critérios aplicáveis na preparação da declaração GEE;
 - (e) Uma referência à forma e conteúdo esperados de quaisquer relatórios a emitir pelo profissional e uma declaração de que podem existir circunstâncias pelas quais um relatório pode diferir da sua forma e conteúdo esperados; e
 - (f) Um reconhecimento de que a entidade aceita prestar declarações escritas na conclusão do trabalho.

Planeamento

19. Ao planear o trabalho como exigido pela ISAE 3000 (Revista),¹² o profissional deve: (Ref: Parágrafos A38–A41)
- (a) Identificar as características que definem o seu âmbito;
 - (b) Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear o momento da sua realização e a natureza das comunicações exigidas;
 - (c) Considerar os fatores que, no seu julgamento, são significativos para a orientação dos esforços da equipa de trabalho;
 - (d) Considerar os resultados dos procedimentos de aceitação ou continuação do trabalho e, quando aplicável, se são relevantes o conhecimento adquirido noutros trabalhos realizados para a entidade pelo sócio responsável pelo trabalho;

¹¹ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 27

¹² ISAE 3000 (Revista), parágrafo 40

- (e) Conformar a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, incluindo o envolvimento de peritos e de outros profissionais; e (Ref: Parágrafos A42–A43)
- (f) Determinar o impacto no trabalho da função de auditoria interna, se existir.

Materialidade no Planejamento e Execução do Trabalho

Determinar a Materialidade Global e a Materialidade de Execução ao Planear o Trabalho

- 20. Quando estabelecer a estratégia global do trabalho, o profissional deve determinar a materialidade para a declaração GEE; (Ref: Parágrafos A44–A50)
- 21. O profissional deve determinar a materialidade de execução para avaliar os riscos de distorção material e determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais.

Revisão à Medida que o Trabalho Progride

- 22. O profissional deve rever a materialidade para a declaração GEE quando tiver conhecimento de informação durante o trabalho que o tivesse levado a determinar inicialmente uma quantia diferente. (Ref: Parágrafo A51)

Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção

Conhecer a Entidade e o seu Ambiente

- 23. O profissional deve obter conhecimento do seguinte: (Ref: Parágrafos A52–A53)
 - (a) Fatores relevantes setoriais, regulamentares, e outros fatores externos incluindo os critérios aplicáveis.
 - (b) A natureza da entidade, incluindo:
 - (i) A natureza das operações incluídas na fronteira organizacional da entidade, incluindo: (Ref: Parágrafos A27–A28)
 - a. As fontes e plenitude das emissões e, se existirem, os sumidouros e reduções de emissões;
 - b. A contribuição de cada um para as emissões globais da entidade; e
 - c. As incertezas associadas às quantidades relatadas na declaração GEE. (Ref: Parágrafos A54–A59)

- (ii) Alteração face ao período anterior na natureza ou extensão das operações, incluindo se houve quaisquer fusões, aquisições, ou vendas de fontes de emissões, ou contratação exterior de funções com emissões significativas; e
- (iii) A frequência e natureza de interrupções de operações. (Ref: Parágrafo A60)
- (c) A seleção e aplicação pela entidade de métodos quantitativos e políticas de relato, incluindo as razões para alterações neles havidas e o potencial para dupla contagem de emissões na declaração GEE.
- (d) Os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes relativos a estimativas, incluindo as divulgações relacionadas.
- (e) O objetivo e estratégia da entidade sobre alterações climáticas, se existirem, e riscos económicos, regulamentares, físicos e de reputação associados. (Ref: Parágrafo A61)
- (f) A supervisão e responsabilidade pela informação de emissões dentro da entidade.
- (g) Se a entidade tem uma função de auditoria interna e, em caso afirmativo, as suas atividades e principais conclusões com respeito às emissões.

Procedimentos para Compreender e Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material

24. Os procedimentos para compreender a entidade e o seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material devem incluir o seguinte: (Ref: Parágrafos A52–A53 e A62)
- (a) Indagações dos indivíduos da entidade que, no julgamento do profissional, tenham informações que ajudem a identificar e avaliar riscos de distorção material devido a fraude ou erro.
 - (b) Procedimentos analíticos (Ref: Parágrafos A63–A65)
 - (c) Observação e inspeção. (Ref: Parágrafos A66–A68)

Compreender o Controlo Interno da Entidade

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p>25L. Para o controlo interno relevante para a quantificação de emissões e relato, como base para identificar e avaliar os riscos de distorção material, o profissional deve obter conhecimento, através de indagações acerca: (Ref: Parágrafos A52–A53 e A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Do ambiente de controlo; (b) Do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, e de comunicação das funções e responsabilidades do relato de emissões e de matérias significativas relativas ao relato de emissões; e (c) Dos resultados do processo de avaliação de riscos da entidade. 	<p>25R. O profissional deve obter conhecimento dos componentes seguintes do controlo interno relevante para a quantificação e relato de emissões como base para identificar e avaliar riscos de distorção material: (Ref: Parágrafos A52–A53 e A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Do ambiente de controlo; (b) Do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, e de comunicação das funções e responsabilidades do relato de emissões e de matérias significativas relativas ao relato de emissões; (c) Do processo de avaliação de riscos da entidade; (d) Das atividades de controlo relevantes para o trabalho, que são as que o profissional julga necessárias para compreender a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber procedimentos adicionais que respondam aos riscos avaliados. Um trabalho de garantia de fiabilidade não exige uma compreensão de todas as atividades de controlo relacionadas com cada tipo significativo de emissão e divulgação na declaração GEE ou com cada asserção relevante para elas; e (Ref: Parágrafos A71–A72); (e) Monitorização de controlos.
	<p>26R. Quando obtiver a conhecimento exigido pelo parágrafo 25R, o profissional deve avaliar a conceção dos controlos e determinar se foram implementados realizando procedimentos para além da indagação do pessoal da entidade. (Ref: Parágrafo A52–A53).</p>

Outros Procedimentos para Compreender, Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material

27. Se o sócio responsável pelo trabalho efetuou outros trabalhos para a entidade, deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar e avaliar riscos de distorção material. (Ref: Parágrafo A73)

28. O profissional deve fazer indagações do órgão de gestão, e de outros dentro da entidade, como apropriado, para determinar se têm conhecimento de fraude, real, sob suspeita ou alegada, ou de incumprimento de leis e regulamentos que afetem a declaração GEE. (Ref: Parágrafo A84–A86)
29. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa, bem como quaisquer peritos externos, devem discutir a suscetibilidade da declaração GEE da entidade a distorção material devido a fraude ou erro, e a aplicação dos critérios aplicáveis aos factos e circunstâncias da entidade. O sócio responsável pelo trabalho deve determinar que matérias devem ser comunicadas aos membros da equipa, e a quaisquer peritos externos não envolvidos na discussão.
30. O profissional deve avaliar se os métodos de quantificação e as políticas de relato da entidade, incluindo a determinação da fronteira organizacional da entidade, são apropriados para as suas operações, e consistentes com os critérios aplicáveis e políticas de quantificação e relato usadas no setor relevante e em períodos anteriores.

Efetuar Procedimentos no Local das Instalações da Entidade

31. O profissional deve determinar se é necessário nas circunstâncias do trabalho efetuar procedimentos nos locais onde existem instalações significativas. (Ref: Parágrafos A15–A16 e A74–A77)

Auditoria Interna

32. Quando a entidade tiver uma função de auditoria interna que seja relevante para o trabalho, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A78)
 - (a) Determinar se, e em que extensão, deve usar trabalho específico da auditoria interna; e
 - (b) Se o fizer, determinar se esse trabalho é adequado para as finalidades do trabalho.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p>33L. O profissional deve identificar e avaliar os riscos de distorção material:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ao nível da declaração GEE; e (Ref: Parágrafos A79–A80) (b) Para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ref: Parágrafo A81) <p>como base para conceber e efetuar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão:</p> <ul style="list-style-type: none"> (c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material; e (d) Permitem que ele obtenha garantia limitada de fiabilidade sobre se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis. 	<p>33R. O profissional deve identificar e avaliar riscos de distorção material:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ao nível da declaração GEE; e (Ref: Parágrafos A79–A80) (b) Ao nível de asserção para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ref: Parágrafos A81–A82) <p>como base para conceber e efetuar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão:</p> <p>(Ref: Parágrafo A83)</p> <ul style="list-style-type: none"> (c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material, e (d) Permitem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

Causas de Riscos de Distorção Material

34. Quando efetuar os procedimentos exigidos pelos parágrafos 33L ou 33R, o profissional deve considerar pelo menos os seguintes fatores: (Ref: Parágrafos A84–A89)
- (a) A probabilidade de distorção intencional na declaração GEE; (Ref: Parágrafos A84–A86)
 - (b) A probabilidade de incumprimento das disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos que tenham um efeito direto no conteúdo da declaração GEE; (Ref: Parágrafo A87)
 - (c) A probabilidade de omissão de uma emissão potencialmente significativa: (Ref: Parágrafo A88(a))
 - (d) Alterações económicas ou regulamentares significativas; (Ref: Parágrafo A88(b))
 - (e) A natureza das operações; (Ref: Parágrafo A88(c))
 - (f) A natureza dos métodos de quantificação; (Ref: Parágrafo A88(d))
 - (g) O grau de complexidade na determinação da fronteira organizacional e se estão envolvidas partes relacionadas; (Ref: Parágrafos A27–A28)

- (h) Se há emissões significativas que estejam fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra maneira pareçam não usuais; (Ref: Parágrafo A88(e))
- (i) O grau de subjetividade na quantificação de emissões; (Ref: Parágrafo A88(e))
- (j) Se estão incluídas emissões de Âmbito 3 na declaração GEE; e (Ref: Parágrafo A88(f))
- (k) A forma como a entidade faz estimativas significativas e os dados em que elas são baseadas. (Ref: Parágrafo A88(g))

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais

- 35. O profissional deve conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível da declaração GEE. (Ref: Parágrafos A90–A93)
- 36. O profissional deve conceber e efetuar procedimentos adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão deem resposta aos riscos avaliados de distorção material, tendo em atenção o nível de garantia de fiabilidade, razoável ou limitada, como apropriado. (Ref: Parágrafo A90)

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE
DECLARAÇÕES DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p>37L. Ao conceber e efetuar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90 e A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Considerar as razões para a avaliação tendo em conta os riscos de distorção material para tipos materiais de emissões e divulgações; e (Ref: Parágrafo A95) (b) Obter prova mais persuasiva quanto maior a for avaliação do risco. (Ref: Parágrafo A97) 	<p>37R. Ao conceber e efetuar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90 e A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Considerar as razões para a avaliação tendo em conta os riscos de distorção material ao nível da asserção para tipos materiais de emissões e divulgações, incluindo: (Ref: Parágrafo A95) <ul style="list-style-type: none"> (i) A probabilidade de distorção material devido às características particulares do tipo relevante de emissão ou divulgação (isto é, o risco inerente); (ii) Se o profissional pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; e (b) Obter prova mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco. (Ref: Parágrafo A97) <p>Testes aos controlos</p> <p>38R. O profissional deve conceber e efetuar testes aos controlos para obter prova apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes se: (Ref: Parágrafo A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; ou (Ref: Parágrafo A96) (b) Outros procedimentos que não sejam testes de controlos não puderem por si só proporcionar prova apropriada e suficiente ao nível de asserção. (Ref: Parágrafo A98) <p>39R. Se forem detetados desvios de controlos em que o profissional pretende confiar, deve fazer indagações específicas para os compreender e as suas potenciais consequências, e deve determinar se: (Ref: Parágrafo A90)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Os testes aos controlos que foram efetuados proporcionam uma base apropriada para confiar nos controlos; (b) São necessários testes aos controlos adicionais; ou (c) Os potenciais riscos de distorção material necessitam de ser tratados usando outros procedimentos <p><i>Procedimentos que não sejam testes aos controlos</i></p> <p>40R. Independentemente dos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve conceber e efetuar testes de detalhe ou procedimentos analíticos para além dos testes aos controlos, se existirem, para cada tipo material de emissão e divulgação. (Ref: Parágrafos A90 e A94)</p> <p>41R. O profissional deve considerar se devem ser efetuados procedimentos de confirmação externa. (Ref: Parágrafos A90 e A99)</p>

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p><i>Procedimentos analíticos efetuados em resposta a riscos avaliados de distorção material</i></p> <p>42L. Se conceber e efetuar procedimentos analíticos, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A90(c) e A100–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se existirem; (b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de quantidades ou rácios registados, tendo em conta a fonte, comparabilidade, natureza e relevância da informação disponível, e controlos sobre a sua preparação; e (c) Desenvolver uma expectativa com respeito a quantidades ou rácios registados. <p>43L. Se forem identificados através dos procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional deve questionar a entidade acerca de tais diferenças. O profissional deve considerar as respostas a estas indagações para determinar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A90(c))</p>	<p><i>Procedimentos analíticos efetuados em resposta a riscos avaliados de distorção material</i></p> <p>42R. Se conceber e efetuar procedimentos analíticos, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A90(c) e A100–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular para determinadas asserções, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se existirem, para estas asserções; (b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de quantidades ou rácios registados, tendo em conta a fonte, comparabilidade, natureza e relevância da informação disponível, e controlos sobre a sua preparação; e (c) Desenvolver uma expectativa de quantidades ou rácios registados que seja suficientemente precisa para identificar possíveis distorções materiais. <p>43R. Se forem identificados através dos procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional deve investigar tais diferenças: (Ref: Parágrafo A90(c))</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Questionando a entidade e obtendo prova adicional relevante para as respostas da entidade; e (b) Efetuando outros procedimentos necessários nas circunstâncias.

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE
DECLARAÇÕES DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p><i>Procedimentos respeitantes a estimativas</i></p> <p>44L. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A103–A104)</p> <p>(a) Avaliar se:</p> <p>(i) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para a estimativa; e</p> <p>(ii) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias; e</p> <p>(b) Considerar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias.</p>	<p><i>Procedimentos respeitantes a estimativas</i></p> <p>44R. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve avaliar se: (Ref: Parágrafo A103)</p> <p>(a) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para a estimativa; e</p> <p>(b) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias.</p> <p>45R. Ao responder a um risco avaliado de distorção material, o profissional deve efetuar um ou mais dos procedimentos seguintes, tendo em conta a natureza das estimativas: (Ref: Parágrafo A103)</p> <p>(a) Testar a forma como a entidade fez a estimativa e os dados em que foi baseada. Ao fazê-lo, o profissional deve avaliar:</p> <p>(i) O método de quantificação usado é apropriado nas circunstâncias; e</p> <p>(ii) Os pressupostos usados pela entidade são razoáveis.</p> <p>(b) Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a forma como a entidade fez a estimativa, juntamente com outros procedimentos apropriados.</p> <p>(c) Desenvolver um ponto ou intervalo de estimativas para avaliar a estimativa da entidade. Para este efeito:</p> <p>(i) Se o profissional usar pressupostos ou métodos que difiram dos da entidade, deve obter conhecimento dos pressupostos ou métodos da entidade que seja suficiente para confirmar que o seu ponto ou intervalo de estimativas tem em consideração variáveis relevantes e para avaliar quaisquer diferenças do ponto de estimativa da entidade.</p> <p>(ii) Se o profissional concluir que é apropriado usar um intervalo de estimativas, deve estreitar esse intervalo, baseado na prova disponível, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis.</p>

Amostragem

46. Se for usada amostragem, o profissional deve, quando conceber a amostra, considerar a finalidade do procedimento e as características da população da qual a amostra será extraída. (Ref: Parágrafo A90(b) e A105)

Fraude, leis e regulamentos

47. O profissional deve responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude e ao incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos identificados durante o trabalho. (Ref: Parágrafos A106–A107)

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
<p><i>Procedimentos respeitantes ao processo de agregação da declaração GEE</i></p> <p>48L. Os procedimentos do profissional devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ref: Parágrafo A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e (b) Obtendo, através de indagação da entidade, conhecimento dos ajustamentos materiais feitos no decurso da preparação da declaração GEE e considerando se outros procedimentos são necessários nas circunstâncias. 	<p><i>Procedimentos respeitantes ao processo de agregação da declaração GEE</i></p> <p>48R. Os procedimentos do profissional devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ref: Parágrafo A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e (b) Examinando os ajustamentos materiais feitos no decurso da preparação da declaração GEE.
<p><i>Determinar se são necessários procedimentos adicionais num trabalho de garantia limitada de fiabilidade</i></p> <p>49L. Se o profissional tomar conhecimento de matérias que o levem a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida, deve conceber e efetuar procedimentos adicionais suficientes que lhe permitam: (Ref: Parágrafos A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Concluir que é provável que tais matérias não fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida; ou (b) Determinar que as matérias fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida. (Ver parágrafo A111) 	<p><i>Revisão da avaliação do risco num trabalho de garantia razoável de fiabilidade</i></p> <p>49R. A avaliação do profissional dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode alterar-se no decurso do trabalho à medida que é obtida prova adicional. Nas circunstâncias em que o profissional obtiver prova a partir da execução de procedimentos adicionais, ou obtiver novas informações, em qualquer dos casos inconsistente com a prova na qual baseou a sua avaliação original, deve rever a avaliação e ajustar os procedimentos planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A109)</p>

Acumulação de Distorções Identificadas

50. O profissional deve acumular as distorções identificadas durante o trabalho que não sejam as que são claramente insignificantes. (Ref: Parágrafo A112)

Consideração de Distorções Identificadas à Medida que o Trabalho Progride

51. O profissional deve determinar se a estratégia global e o plano do trabalho necessitam de ser revistos se:
- (a) A natureza das distorções identificadas e as circunstâncias da sua ocorrência indicam que podem existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante o trabalho, possam ser materiais; ou
 - (b) O agregado de distorções acumuladas durante o trabalho se aproxima da materialidade determinada de acordo com os parágrafos 20 a 22 desta ISAE.
52. Se, a pedido do profissional, a entidade examinou um tipo de emissão ou divulgação e corrigiu distorções que foram detetadas, o profissional deve efetuar procedimentos com respeito ao trabalho efetuado pela entidade para determinar se permanecem distorções materiais.

Comunicação e Correção de Distorções

53. O profissional deve comunicar em tempo oportuno ao nível apropriado da entidade todas as distorções acumuladas durante o trabalho e deve pedir à entidade para corrigir essas distorções.
54. Se a entidade recusar corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas pelo profissional, este deve conhecer as razões da entidade para não o fazer e deve tomar isso em conta quando formar a sua conclusão.

Avaliar o Efeito de Distorções Não Corrigidas

55. Antes de avaliar os efeitos de distorções não corrigidas, o profissional deve reavaliar a materialidade determinada de acordo com os parágrafos 20 a 22 desta ISAE, para confirmar se ela é ainda apropriada no contexto das emissões reais da entidade.
56. O profissional deve avaliar se as distorções não corrigidas são materiais, de forma individual ou agregada. Ao fazer esta avaliação, o profissional deve considerar a dimensão e natureza das distorções e as circunstâncias particulares da sua ocorrência, em relação aos tipos particulares de emissões e divulgações e à declaração GEE. (ver parágrafo 72)

Utilização do Trabalho de Outros Profissionais

57. Quando o profissional pretender usar o trabalho de outros profissionais deve:
- (a) Comunicar claramente com esses outros profissionais acerca do âmbito e momento do seu trabalho e das suas conclusões; e (Ref: Parágrafo A113–A114)
 - (b) Avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida e o processo para incluir informação relacionada na declaração GEE. (Ref: Parágrafo A115)

Declarações Escritas

58. O profissional deve solicitar declarações escritas às pessoas da entidade com responsabilidades e conhecimento apropriados das matérias respetivas; (Ref: Parágrafo A116)
- (a) Que cumpriram as suas responsabilidades pela preparação da declaração GEE, incluindo a informação comparativa quando apropriado, de acordo com os critérios aplicáveis, tal como estabelecido nos termos do trabalho;
 - (b) Que prestaram ao profissional toda a informação relevante e acesso como acordado nos termos do trabalho e refletiram todas as matérias relevantes na declaração GEE;
 - (c) Se estão convictos que os efeitos de distorções não corrigidas, de forma individual e agregada, não são materiais para a declaração GEE. Um resumo de tais itens deve ser incluído, ou ficar anexo, à declaração escrita;
 - (d) Se estão convictos que os pressupostos significativos usados para fazer as estimativas são razoáveis;
 - (e) Se comunicaram ao profissional todas as deficiências no controlo interno relevantes para o trabalho de que tenham conhecimento que não sejam claramente insignificantes; e
 - (f) Se divulgaram ao profissional o seu conhecimento de fraude, real, sob suspeita ou alegada, ou de incumprimento de leis e regulamentos quando a fraude ou o incumprimento possam ter um efeito material na declaração GEE.
59. A data das declarações escritas deve ser tão próxima quanto praticável da data do relatório de garantia de fiabilidade, mas não antes.
60. O profissional deve emitir uma escusa de conclusão sobre a declaração GEE ou abandonar o trabalho, quando tal retirada for possível segundo leis ou regulamentos aplicáveis, se:

- (a) Concluir que existe dúvida suficiente acerca da integridade das pessoas que prestam as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 58(a) e (b) de que as declarações escritas a este respeito não são creíveis; ou
- (b) A entidade não presta as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 58(a) e (b).

Acontecimentos Subsequentes

61. O profissional deve: (Ref: Parágrafo A117)

- (a) Avaliar se os acontecimentos que ocorram entre a data da declaração GEE e a data do relatório de garantia de fiabilidade exigem ajustamento na declaração GEE, ou divulgação na mesma, e avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida sobre se tais acontecimentos estão refletidos apropriadamente na declaração GEE de acordo com os critérios aplicáveis; e
- (b) Responder apropriadamente a factos de que teve conhecimento após a data do relatório de garantia de fiabilidade que, caso tivessem sido conhecidos nessa data, poderiam ter dado origem a que alterasse o seu relatório.

Informação Comparativa

62. Quando for apresentada informação comparativa com a informação corrente de emissões e alguma ou toda dessa informação comparativa é coberta pelas conclusões do profissional, os procedimentos que ele deve efetuar com respeito à informação comparativa devem incluir a avaliação sobre se: (Ref: Parágrafos A118–A121)

- (a) A informação comparativa é concordante com as quantias e divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, foi devidamente reexpressa e essa reexpressão foi adequadamente divulgada; e (Ref Parágrafo A121)
- (b) As políticas de quantificação refletidas na informação comparativa são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se foram feitas alterações, se foram devidamente aplicadas e adequadamente divulgadas.

63. Independentemente de a conclusão do profissional cobrir a informação comparativa, se ele tiver conhecimento de que possa haver uma distorção material na informação comparativa apresentada, deve:

- (a) Discutir a matéria com as pessoas com responsabilidades e conhecimento apropriados das matérias respetivas e efetuar procedimentos apropriados nas circunstâncias; e (Ref: Parágrafo A122–A123)

- (b) Avaliar o efeito no relatório de garantia de fiabilidade. Se a informação comparativa apresentada contém uma distorção material e tal informação não foi reexpressa:
 - (i) Quando a conclusão do profissional cobre a informação comparativa, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no relatório de garantia de fiabilidade; ou
 - (ii) Quando a conclusão do profissional não cobre a informação comparativa, deve incluir um parágrafo de Outras Matérias no relatório de garantia de fiabilidade descrevendo as circunstâncias que afetam a informação comparativa.

Outras Informações

64. O profissional deve ler a restante informação incluída em documentos que contenham a declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade sobre a mesma para identificar inconsistências materiais, se alguma, com a referida declaração e relatório e, se ao ler essa outra informação, o profissional: (Ref: Parágrafo A139)
- (a) Identificar uma inconsistência material entre essa outra informação e a declaração GEE ou o relatório de garantia de fiabilidade; ou
 - (b) Tomar conhecimento de uma distorção material de facto nessa outra informação que não respeitem a matérias incluídas na declaração GEE ou no relatório de garantia de fiabilidade,
- O profissional deve discutir a matéria com a entidade e tomar medidas adicionais conforme apropriado. (Ref: Parágrafos A124–A126)

Documentação

65. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a efetuar, o profissional deve registar: (Ref: Parágrafo A127)
- (a) As características identificadoras dos itens ou matérias específicas testadas;
 - (b) Quem executou o trabalho e a data em que foi concluído; e
 - (c) Quem reviu o trabalho efetuado e a data e extensão de tal revisão.
66. O profissional deve documentar as discussões que teve com a entidade e outros sobre matérias significativas, incluindo a natureza dessas matérias e quando e com quem se tiveram as discussões. (Ref: Parágrafo A127)

Controlo de Qualidade

67. O profissional deve incluir na documentação do trabalho:
- (a) Aspetos identificados com respeito ao cumprimento de requisitos éticos relevantes e a forma como foram resolvidos;
 - (b) Conclusões sobre cumprimento de requisitos de independência que se apliquem ao trabalho e quaisquer discussões relevantes que suportem estas conclusões;
 - (c) Conclusões atingidas respeitantes à aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de garantia de fiabilidade; e
 - (d) A natureza e âmbito de consultas efetuadas no decurso do trabalho, e as conclusões delas resultantes.

Matérias que surgem após a data do relatório de garantia de fiabilidade

68. Se, em circunstâncias excecionais, o profissional efetuar novos procedimentos ou procedimentos adicionais ou chegar a novas conclusões após a data do relatório de garantia de fiabilidade, deve documentar: (Ref: Parágrafo A128)
- (a) As circunstâncias encontradas;
 - (b) Os novos procedimentos ou procedimentos adicionais efetuados, a prova obtida, e as conclusões atingidas, e o seu efeito no relatório de garantia de fiabilidade; e
 - (c) Quando e por quem foram feitas e revistas as alterações à documentação do trabalho.

Organização do Arquivo Final do Trabalho

69. O profissional deve reunir a documentação do trabalho num arquivo e concluir o processo administrativo do arquivo final do trabalho em tempo oportuno após a data do relatório de garantia de fiabilidade. Após ter sido concluído o arquivo final do trabalho, o profissional não deve eliminar ou remover a documentação do trabalho de qualquer natureza antes do final do período de retenção. (Ref: Parágrafo A129)
70. Em circunstâncias que não as previstas no parágrafo 68, quando o profissional considerar necessário modificar a documentação existente do trabalho ou adicionar nova documentação de trabalho após a organização do arquivo final ter sido concluído, deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
- (a) As razões específicas para o fazer; e
 - (b) Quando e por quem elas foram feitas e revistas.

Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

71. Para os trabalhos em que é exigido por lei ou regulamento uma revisão do controlo de qualidade, ou relativamente aos quais a firma determinou que é necessária uma revisão do controlo de qualidade, o revisor do controlo de qualidade deve fazer uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e das conclusões atingidas na formulação do relatório. Esta avaliação deve envolver: (Ref: Parágrafo A130)
- (a) Discussão das matérias significativas com o sócio responsável pelo trabalho incluindo as competências profissionais da equipa com respeito à quantificação e relato de emissões e à garantia de fiabilidade;
 - (b) Revisão da declaração GEE e do relatório de garantia de fiabilidade proposto;
 - (c) Revisão de documentação de trabalho selecionada relativa aos julgamentos significativos da equipa de trabalho e das conclusões a que chegou; e
 - (d) Avaliação das conclusões atingidas ao formular o relatório de garantia de fiabilidade e sobre se é apropriado o relatório de garantia de fiabilidade proposto.

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

72. O profissional deve concluir sobre se obteve garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, acerca da declaração GEE. Essa conclusão deve ter em conta os requisitos dos parágrafos 56, e 73 a 75 desta ISAE.

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
73L. O profissional deve avaliar se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios.	73R. O profissional deve avaliar se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

74. Esta avaliação deve incluir a avaliação dos aspetos qualitativos dos métodos de quantificação da entidade e práticas de relato, incluindo indicadores de possíveis faltas de neutralidade em julgamentos e decisões ao fazer as estimativas e ao preparar a declaração GEE,¹³ e se, à luz dos critérios aplicáveis:
- (a) Os métodos de quantificação e as políticas de relato selecionados e aplicados são consistentes com os critérios aplicáveis e são apropriados;

¹³ Os indicadores de possíveis faltas de neutralidade não constituem, em si mesmos, distorções para efeitos de tirar conclusões sobre a razoabilidade das estimativas.

- (b) As estimativas feitas na preparação da declaração GEE são razoáveis;
 - (c) A informação apresentada na declaração GEE é relevante, credível, completa, comparável e compreensível;
 - (d) A declaração GEE proporciona divulgações adequadas sobre os critérios aplicáveis, e sobre outras matérias, incluindo incertezas, de forma que os utilizadores possam compreender os julgamentos significativos feitos na sua preparação; e (Ref: Parágrafos A29 e A131–A133)
 - (e) A terminologia usada na declaração GEE é apropriada.
75. A avaliação exigida pelo parágrafo 73 deve também incluir consideração sobre:
- (a) A apresentação global, estrutura e conteúdo da declaração GEE; e
 - (b) Quando apropriado no contexto dos critérios, a redação das conclusões de garantia de fiabilidade, ou outras circunstâncias do trabalho, no sentido de a declaração GEE representar as emissões subjacentes de uma forma que atinge uma apresentação apropriada.

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

76. O relatório de garantia de fiabilidade deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ref: Parágrafo A134)
- (a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia de fiabilidade.
 - (b) Um destinatário.
 - (c) Uma identificação ou descrição do nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional, seja garantia razoável ou limitada,
 - (d) A identificação da declaração GEE incluindo os períodos que cobre e, se houver qualquer informação nessa declaração não coberta pela conclusão do profissional, uma identificação clara da informação sujeita a garantia de fiabilidade e da informação excluída, juntamente com uma declaração de que o profissional não efetuou quaisquer procedimentos com respeito à informação excluída e, por isso, não é expressa qualquer conclusão sobre ela. (Ref: Parágrafos A120 e A135)
 - (e) Uma descrição das responsabilidades da entidade. (Ref: Parágrafo A35)
 - (f) Uma declaração de que a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente; (Ref: Parágrafos A54–A59)
 - (g) Se a declaração GEE incluir reduções de emissões que estejam cobertas pela conclusão do profissional, a identificação dessas reduções de emissões, e uma declaração da responsabilidade do profissional a elas respeitante. (Ref: Parágrafos A136–A139)

- (h) Identificação dos critérios aplicáveis:
- (i) Identificação da forma como esses critérios podem ser acedidos;
 - (ii) Se esses critérios estão disponíveis apenas para utilizadores específicos, ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, uma declaração restringindo o uso do relatório de garantia de fiabilidade aos utilizadores específicos ou para essa finalidade específica; e (Ref: Parágrafos A140–A141)
 - (iii) Se os critérios estabelecidos precisam de ser complementados por divulgações nas notas explicativas à declaração GEE para esses critérios serem adequados, identificação das notas relevantes. (Ref: Parágrafo A131)
- (i) Uma declaração de que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1.
- (j) Uma declaração de que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código do IESBA, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade.
- (k) Uma descrição da responsabilidade do profissional, incluindo:
- (i) Uma declaração de que o trabalho foi efetuado de acordo com a ISAE 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa*; e
 - (ii) Um resumo do trabalho efetuado como base das conclusões do profissional. No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para a compreensão das conclusões do profissional. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o resumo do trabalho efetuado deve declarar que:
 - Os procedimentos num trabalho de garantia de fiabilidade variam em natureza e oportunidade, e são menos extensos do que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade; e

- Consequentemente, o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente inferior ao que teria sido obtido caso tivesse sido efetuado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A142–A144)
- (l) A conclusão do profissional:
- (i) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, a conclusão será expressa na forma positiva; ou
 - (ii) Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a conclusão será expressa numa forma que transmita se, com base nos procedimentos efetuados, chegou ao conhecimento do profissional alguma matéria que o leva a acreditar que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.
 - (iii) Quando o profissional expressar uma conclusão modificada, o relatório de garantia de fiabilidade deve incluir:
 - a. Uma secção que contenha uma descrição da matéria que deu origem à modificação; e
 - b. Uma secção que contenha a conclusão modificada do profissional.
- (m) A assinatura do profissional. (Ref: Parágrafo A145)
- (n) A data do relatório de garantia de fiabilidade. O relatório deve ter uma data não anterior à data em que o profissional obteve a prova em que o profissional baseia a sua conclusão, incluindo prova de que as pessoas com autoridade reconhecida declararam que tomaram responsabilidade pela declaração GEE.
- (o) A localização do profissional.

Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias

77. Se o profissional considerar necessário: (Ref: Parágrafos A146–A152)

- (a) Chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem a declaração GEE; (um parágrafo de ênfase); ou
- (b) Comunicar uma matéria que não seja uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é relevante para os utilizadores compreenderem as responsabilidades do profissional ou o relatório de garantia de fiabilidade (um parágrafo de outras

matérias), e isto não for proibido por lei ou regulamento, deve fazê-lo num parágrafo no relatório de garantia de fiabilidade, com um título apropriado, que claramente indique que a conclusão do profissional não é modificada a respeito da matéria.

Outros Requisitos de Comunicação

78. O profissional deve comunicar, a menos que proibido por lei ou regulamento, às pessoas com responsabilidades de supervisão pela declaração GEE as matérias seguintes que chamaram a sua atenção durante o trabalho, e deve determinar se há uma responsabilidade de as relatar a outros dentro ou fora da entidade:
- (a) Deficiências no controlo interno que, no seu julgamento, são de importância suficiente para merecerem atenção;
 - (b) Fraude identificada ou sob suspeita; e
 - (c) Matérias que envolvam incumprimento de leis e regulamentos, identificados ou suspeitos, que não sejam matérias claramente insignificantes. (Ref: Parágrafo A87)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Introdução

Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Cubram Informação Adicional à Informação de uma Declaração GEE (Ref: Parágrafo 3)

- A1. Nalguns casos, o profissional pode efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade num relatório que inclua informação GEE, mas essa informação GEE não compreende uma declaração GEE como definida no parágrafo 14(m). Em tais casos, esta ISAE pode proporcionar orientação para tal trabalho.
- A2. Quando uma declaração GEE é uma parte relativamente menor da informação global que é coberta pela conclusão do profissional, a extensão até à qual esta ISAE é relevante é uma matéria de julgamento do profissional nas circunstâncias do trabalho.

Principais Indicadores de Desempenho Baseados em Dados GEE
(Ref: Parágrafo 4(b))

- A3. Um exemplo de um indicador de desempenho chave baseado nos dados GEE é a média ponderada de emissões por quilómetro de veículos fabricados

por uma entidade durante um período que a lei ou regulamento exige ser calculada e divulgada em algumas jurisdições.

Procedimentos para Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 8)

- A4. Alguns procedimentos que são exigidos apenas para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade podem, apesar disso, ser apropriados em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade. Por exemplo, embora não seja exigido um conhecimento das atividades de controlo para os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, em alguns casos tal como quando a informação é registada, processada ou relatada apenas em forma eletrónica, o profissional pode decidir que testar controlos é necessário para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade e, assim, obter conhecimento das atividades de controlo relevantes (ver também parágrafo A90).

Independência (Ref: Parágrafos 10 e 15)

- A5. O Código do IESBA adota uma abordagem de ameaças e salvaguardas à independência. O cumprimento dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por um conjunto variado de circunstâncias. Muitas ameaças enquadram-se nas seguintes categorias:
- Interesse próprio, por exemplo, ter uma dependência indevida da entidade relativamente aos honorários totais do profissional.
 - Auto-revisão, por exemplo, efetuar um outro serviço para a entidade que afete diretamente a declaração GEE, tal como o envolvimento na quantificação das emissões da entidade.
 - Representação, por exemplo, agir como representante a favor da entidade, com respeito à interpretação dos critérios aplicáveis.
 - Familiaridade, por exemplo, haver um membro da equipa de trabalho que tenha uma longa associação ou relacionamento familiar próximo com um empregado da entidade que esteja numa posição de exercer influência direta e significativa sobre a preparação da declaração GEE.
 - Intimidação, por exemplo, ser pressionado para reduzir de forma não apropriada a extensão do trabalho efetuado a fim de baixar honorários, ou ser ameaçado com o cancelamento do registo do profissional por uma autoridade apropriada que esteja associada ao setor de atividade da entidade.
- A6. As salvaguardas criadas pela profissão, por leis ou regulamentos, ou as salvaguardas no ambiente de trabalho, podem eliminar ou reduzir estas ameaças a um nível aceitável.

Leis e Regulamentos Locais e Disposições de um Esquema de Negociação de Emissões (Ref: Parágrafo 11)

- A7. As leis ou regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões podem: incluir requisitos além dos requisitos desta ISAE, exigir que sejam efetuados procedimentos específicos em todos os trabalhos ou exigir que sejam realizados procedimentos de uma dada forma. Por exemplo, as leis ou regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões podem exigir que o profissional relate num formato que não está de acordo com esta ISAE. Quando as leis ou regulamentos prescreverem o modelo ou a linguagem do relatório de garantia de fiabilidade numa forma ou em termos que sejam significativamente diferentes dos desta ISAE, e o profissional concluir que explicações adicionais no relatório de garantia de fiabilidade podem não mitigar possíveis mal entendidos, pode considerar incluir uma declaração no relatório de que o trabalho não é conduzido de acordo com esta ISAE.

Definições

Emissões (Ref: Parágrafo 14(f) e Apêndice 1)

- A8. As emissões de Âmbito 1 podem incluir combustão estática (proveniente de fuel queimado no equipamento fixo da entidade, tal como caldeiras, incineradores, motores, e queimadores), combustão móvel (proveniente de fuel queimado nos equipamentos de transporte da entidade, tais como camiões, comboios, aviões e barcos), emissões de processos fabris (provenientes de processos físicos ou químicos, tais como fabrico de cimento, processamento petroquímico e redução de alumínio) e fugas de emissões (libertações intencionais e não intencionais, tais como ruturas de juntas e emissões de tratamento de águas residuais, escavações e torres de refrigeração).
- A9. Quase todas as entidades compram energia tal como eletricidade, aquecimento ou vapor. Por isso, quase todas as entidades têm emissões de Âmbito 2. As emissões de Âmbito 2 são indiretas porque as emissões associadas, por exemplo, à eletricidade que a entidade compra ocorrem na central de energia que está fora da fronteira organizacional da entidade.
- A10. As emissões de Âmbito 3 podem incluir emissões associadas a, por exemplo, viagens de negócios dos empregados, atividades em outsourcing, consumo de fuel fóssil ou da eletricidade necessária para usar os produtos da entidade, extração e produção de materiais comprados como inputs para os processos da entidade e transporte de fuel comprado. As emissões de Âmbito 3 são abordadas também nos parágrafos A31 a A34.

Reduções de Emissões (Ref: Parágrafos 14(g), 17(a)(iii) e Apêndice 1)

- A11. Em alguns casos, as reduções de emissões incluem créditos específicos da jurisdição e concessões para as quais não há ligação estabelecida entre a quantidade de emissões permitida pelos critérios para serem deduzidas, e qualquer abaixamento de emissões que possa ocorrer em consequência de dinheiro pago ou de outra ação tomada pela entidade afim de ela reclamar a redução de emissões.
- A12. Quando a declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam no âmbito do trabalho, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação às reduções de emissões como apropriado. (ver também parágrafos A136 a A139)

Compensação Comprada (Ref: Parágrafo 14(q) e Apêndice 1)

- A13. Quando a entidade compra uma compensação de uma outra entidade, essa outra entidade pode gastar o dinheiro que recebe da venda em projetos de redução de emissões (tal como substituir a geração de energia usando fuels fósseis com fontes de energia renováveis, ou implementando medidas de eficiência de energia), ou na eliminação de emissões da atmosfera (por exemplo, plantando e mantendo árvores que de outra forma não teriam sido plantadas ou mantidas), ou o dinheiro pode ser uma compensação por não realizar uma ação que de outra forma teria sido realizada (tal como a desflorestação ou a degradação da floresta). Em algumas jurisdições, só podem ser compradas compensações se tiverem ocorrido reduções de emissões ou aumentos de eliminações.

Eliminações (Ref: Parágrafo 14(s) e Apêndice 1)

- A14. A eliminação pode ser conseguida armazenando GEE em depósitos geológicos (por exemplo, subterrâneos) ou biológicos (por exemplo, árvores). Quando a declaração GEE incluir a eliminação de GEE que a entidade de outra forma teria emitido para a atmosfera, elas são vulgarmente relatadas na declaração GEE numa base bruta, isto é, tanto a fonte como o sumidouro são quantificados na declaração GEE. Quando as eliminações estão cobertas pela conclusão do profissional, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação a essas eliminações, como apropriado.

Instalação Significativa (Ref: Parágrafos 14(t) e 31)

- A15. À medida que a contribuição individual de uma instalação para o agregado de emissões relatado na declaração GEE aumenta, aumentam geralmente os riscos de distorção material para a declaração GEE. O profissional pode aplicar

uma percentagem a um dado referencial como uma ajuda para identificar instalações que são de importância individual devido à dimensão das suas emissões relativamente ao agregado de emissões incluídas na declaração GEE. Identificar um referencial e determinar uma percentagem a ser-lhe aplicada envolve o exercício de julgamento profissional. Por exemplo, o profissional pode considerar que as instalações que excedam 15% do volume de produção total são instalações significativas. Uma percentagem mais alta ou mais baixa pode, contudo, ser determinada como apropriada nas circunstâncias baseada no julgamento profissional do profissional. Tal pode ser o caso em que, por exemplo, existe um pequeno número de instalações, nenhuma das quais é inferior a 15% do volume total de produção, mas no julgamento profissional do profissional nem todas as instalações são significativas, ou quando existe um número de instalações que ficam marginalmente abaixo de 15% do volume total de produção que no julgamento profissional do profissional são significativas.

- A16. O profissional pode também identificar uma instalação como significativa devido à sua natureza específica ou circunstâncias que dão origem a riscos particulares de distorção material. Por exemplo, uma instalação pode estar a usar diferentes processos de recolha de dados ou técnicas de quantificação provenientes de outras instalações, exigir o uso de cálculos particularmente complexos ou especializados, ou envolver processos químicos ou físicos especializados ou particularmente complexos.

ISAE 3000 (Revista) (Ref: Parágrafos 9 e 15)

- A17. A ISAE 3000 (Revista) inclui um conjunto de requisitos que se aplicam a trabalhos de garantia de fiabilidade (que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica), incluindo trabalhos de acordo com a presente ISAE. Em alguns casos, a presente ISAE pode incluir requisitos adicionais ou material de aplicação em relação a essas matérias.

Aceitação e Continuação do Trabalho

Competência (Ref: Parágrafo 16(b))

- A18. As competências sobre GEE podem incluir:
- Conhecimento geral da ciência climática, incluindo os processos científicos que relacionam as GEE com as alterações climáticas.
 - Conhecimento de quem são os utilizadores da informação na declaração GEE da entidade e como provavelmente irão usar essa informação (ver parágrafo A47).

- Conhecimento dos esquemas de negociação de emissões e respectivos mecanismos de mercado, quando relevantes.
- Conhecimento das leis e regulamentos aplicáveis, se existirem, que afetam a forma como a entidade deve relatar as suas emissões e que podem também, por exemplo, impor limites nas emissões da entidade.
- Metodologias de quantificação e mensuração de GEE, incluindo as incertezas científicas associadas de estimação e metodologias alternativas disponíveis.
- Conhecimento dos critérios aplicáveis, incluindo, por exemplo:
 - Identificação dos fatores de emissões apropriados.
 - Identificação dos aspetos dos critérios que necessitam de estimação significativa ou sensível ou de julgamento considerável.
 - Métodos usados para determinar as fronteiras organizacionais, isto é, as entidades cujas emissões devam ser incluídas na declaração GEE.
 - Quais as reduções de emissões que são permitidas incluir na declaração GEE da entidade.

A19. A complexidade dos trabalhos de garantia de fiabilidade com respeito a uma declaração GEE é variável. Em alguns casos, o trabalho pode ser relativamente simples, por exemplo, quando uma entidade não tem emissões de Âmbito 1 e está a relatar apenas emissões de Âmbito 2 usando um fator de emissões especificado em regulamentos, aplicado ao consumo de eletricidade numa única localização. Neste caso o trabalho pode focar-se essencialmente no sistema usado para registar e processar quantidades de eletricidade consumida identificadas em faturas, e na aplicação aritmética do fator de emissões especificado. Quando, porém, o trabalho é relativamente complexo, pode exigir a competência de um especialista na quantificação e relato de emissões. As áreas particulares de competência que podem ser relevantes em tais casos incluem:

Competência em sistemas de informação

- Conhecimento da forma como a informação de emissões é gerada, incluindo a forma como os dados são inicializados, registados, processados, corrigidos quando necessário, examinados e relatados numa declaração GEE.

Competência científica e de engenharia

- Elaboração de um mapa do fluxo de materiais através de um processo de produção, e os processos anexos que criam emissões, incluindo identificação dos pontos relevantes em que os dados fonte são recolhidos.

Isto pode ser particularmente importante ao considerar se está completa a identificação das fontes de emissões da entidade.

- Análise dos relacionamentos químicos e físicos entre inputs, processos e outputs e relacionamentos entre emissões e outras variáveis. A capacidade de compreender e analisar estes relacionamentos é muitas vezes importante na conceção dos procedimentos analíticos.
- Identificação do efeito da incerteza na declaração GEE.
- Conhecimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados nos laboratórios de teste, quer internos ou externos.
- Experiência com setores específicos e respetivos processos de criação e eliminação de emissões. Os procedimentos para as emissões de Âmbito 1 variam muito em função dos setores e processos envolvidos, por exemplo: a natureza dos processos eletrolíticos na produção de alumínio, os processos de combustão na produção de eletricidade usando fuels fósseis, e os processos químicos na produção de cimento são todos diferentes.
- O funcionamento de sensores físicos e de outros métodos de quantificação, e a seleção de fatores de emissões apropriados.

Âmbito da Declaração GEE e do trabalho (Ref: Parágrafo 17(a))

A20. Exemplos de circunstâncias em que as razões para excluir fontes conhecidas de emissões da declaração GEE, ou excluir fontes de emissões divulgadas do trabalho, podem não ser razoáveis nas circunstâncias, incluem:

- A entidade tem emissões de Âmbito 1 significativas, mas apenas inclui emissões de Âmbito 2 na declaração GEE.
- A entidade é parte de uma entidade legal maior que tem emissões significativas que não estão a ser relatadas devido à forma como foi determinada a fronteira organizacional e isto pode induzir em erro os utilizadores.
- As emissões sobre as quais o profissional está a relatar são apenas uma pequena parte do total de emissões incluídas na declaração GEE.

Avaliar a Apropriação do Assunto em Apreciação (Ref: Parágrafo 15)

A21. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional determine se a matéria em apreciação subjacente é apropriada.¹⁴ No caso de uma declaração GEE, as emissões (e as eliminações e as reduções de emissões, se aplicável) são a

¹⁴ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 24(b)(i)

matéria em apreciação subjacente do trabalho. Esta matéria em apreciação subjacente será apropriada se, entre outras coisas, as emissões da entidade forem capazes de quantificação consistente usando critérios adequados.¹⁵

- A22. As fontes GEE podem ser quantificadas por:
- (a) Mensuração direta (ou monitorização direta) de concentração GEE e taxas de fluxos usando monitorização contínua de emissões ou amostragem periódica; ou
 - (b) Mensurando uma atividade substituta, tal como consumo de fuel, e calculando emissões usando, por exemplo, equações de equilíbrio de massa¹⁶, fatores de emissões específicos da entidade, ou fatores de emissões médias para uma região, fonte, setor ou processo.

Avaliar a Adequação dos Critérios

Critérios especificamente desenvolvidos e critérios estabelecidos
(Ref: Parágrafo 17(b))

- A23. Os critérios adequados apresentam as seguintes características: relevância, plenitude, credibilidade, neutralidade e compreensibilidade. Os critérios podem ser “especificamente desenvolvidos” ou podem estar “estabelecidos”, isto é, incorporados em leis ou regulamentos ou emitidos por organizações autorizadas ou reconhecidas de peritos que seguem um processo de tramitação transparente.¹⁷ Embora os critérios estabelecidos por um regulador se possam presumir relevantes quando esse regulador é o utilizador, alguns critérios estabelecidos podem ser desenvolvidos para uma finalidade especial e não serem adequados para aplicação noutras circunstâncias. Por exemplo, os critérios desenvolvidos por um regulador que incluem fatores de emissão para uma determinada região podem tornar a informação errónea se usada para emissões em uma outra região; ou critérios que são concebidos para relatar apenas aspetos particulares de emissões podem ser inadequados para outros utilizadores que não sejam o regulador que estabeleceu os critérios.
- A24. Critérios especificamente desenvolvidos podem ser apropriados quando, por exemplo, a entidade tem maquinaria muito especializada ou está a agregar informação de emissões proveniente de diferentes jurisdições em que diferem os critérios estabelecidos usados nessas jurisdições. É necessário cuidado

¹⁵ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 24(b)(ii)

¹⁶ Isto é, comparando a quantidade de uma substância que entra e que sai de uma fronteira definida, por exemplo, a quantidade de carbono num fuel baseado num hidrocarboneto que entra num aparelho de combustão iguala a quantidade de carbono que sai do aparelho na forma de dióxido de carbono.

¹⁷ ISAE 3000 (Revista), parágrafos A45–A48

especial quando se avalia a neutralidade e outras características de critérios especificamente desenvolvidos, particularmente se não são substancialmente baseados em critérios estabelecidos geralmente usados no setor da entidade ou na região, ou são inconsistentes com tais critérios.

- A25. Os critérios aplicáveis podem compreender critérios estabelecidos suplementados por divulgações, nas notas explicativas à declaração GEE, sobre fronteiras, métodos, pressupostos específicos, fatores de emissões, etc. Em alguns casos, os critérios estabelecidos podem não ser adequados, mesmo quando suplementados por divulgações nas notas explicativas à declaração GEE, por exemplo, quando não abrangem as matérias referidas no parágrafo 17(b).
- A26. Deve ser referido que a adequação dos critérios aplicáveis não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se não forem adequados para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, eles também não são adequados para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa.

Operações Incluídas na Fronteira Organizacional da Entidade
(Ref: Parágrafos 17(b)(i), 23(b)(i) e 34(g))

- A27. A determinação de quais as operações detidas ou controladas pela entidade para incluir na declaração GEE é entendida como a determinação da fronteira organizacional da entidade. Em alguns casos, as leis e os regulamentos definem as fronteiras da entidade para relatar emissões GEE para fins regulamentares. Noutros casos, os critérios aplicáveis podem permitir uma opção entre uma abordagem que alinhe a declaração GEE da entidade com as suas demonstrações financeiras e uma outra abordagem que trate, por exemplo, empreendimentos conjuntos ou associadas de forma diferente. A determinação da fronteira organizacional de uma entidade pode exigir a análise de estruturas organizacionais complexas tais como empreendimentos conjuntos, parcerias ou *trusts* e relacionamentos contratuais complexos ou não usuais. Por exemplo, uma instalação pode ser propriedade de uma parte, ser operada por outra, e processar materiais exclusivamente para uma outra parte.
- A28. A determinação da fronteira organizacional da entidade é diferente daquilo que alguns critérios descrevem como determinar a “fronteira operacional”. A fronteira operacional relaciona-se com as emissões de categorias de Âmbitos 1, 2 e 3 que serão incluídas na declaração GEE e é determinada após estabelecer a fronteira organizacional.

Divulgações Adequadas (Ref: Parágrafos 17(b)(iv) e 74(d))

A29. Em regimes de divulgação com base em regulamentos, as divulgações especificadas na lei ou regulamento relevantes são adequadas para relato ao regulador. A divulgação na declaração GEE de matérias como as que se seguem pode ser necessária em situações de relato voluntário para os utilizadores compreenderem os julgamentos significativos feitos na preparação da declaração GEE:

- (a) Quais as operações que estão incluídas na fronteira organizacional da entidade, e qual o método usado para determinar essa fronteira, no caso de os critérios aplicáveis permitirem uma opção entre diferentes métodos (ver parágrafos A27–A28);
- (b) Métodos de quantificação e políticas de relato significativos selecionadas, incluindo:
 - (i) O método usado para determinar que emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2 foram incluídas na declaração GEE (ver parágrafo A30);
 - (ii) Quaisquer interpretações significativas feitas ao aplicar os critérios aplicáveis nas circunstâncias da entidade, incluindo fontes de dados e, quando for permitida opção entre métodos diferentes, ou quando forem usados métodos específicos da entidade, divulgação do método usado e as razões para o fazer; e
 - (iii) A forma como a entidade determina se devem ser reexpressas emissões anteriormente relatadas.
- (c) A classificação de emissões na declaração GEE. Como referido no parágrafo A14, quando a declaração GEE incluir a eliminação de GEE que a entidade de outra forma teria emitido para a atmosfera, tanto as emissões como as eliminações são geralmente relatadas na declaração GEE numa base bruta, isto é, tanto a fonte como o sumidouro são quantificados na declaração GEE;
- (d) Uma declaração respeitante às incertezas relevantes para a quantificação das emissões da entidade, incluindo as suas causas, a forma como foram tratadas, os seus efeitos na declaração GEE e, quando a declaração GEE incluir emissões de Âmbito 3, uma explicação sobre: (ver parágrafos A31–A34)
 - (i) A natureza das emissões de Âmbito 3, incluindo que não é praticável para uma entidade incluir todas as emissões de Âmbito 3 na sua declaração GEE; e
 - (ii) A base para selecionar as fontes de emissões de Âmbito 3 que foram incluídas;

- (e) Alterações, se existirem, nas matérias mencionadas neste parágrafo, ou noutras matérias que afetem materialmente a comparabilidade da declaração GEE com períodos anteriores ou o ano base.

Emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2

- A30. Geralmente os critérios enquadram todas as emissões significativas de Âmbito 1, de Âmbito 2, ou ambas, a incluir na declaração GEE. Quando algumas emissões de Âmbito 1 ou de Âmbito 2 foram excluídas, é importante que as notas explicativas à declaração GEE divulguem a base para determinar que emissões estão incluídas e quais as que estão excluídas, particularmente se as que estão incluídas não forem as maiores pelas quais a entidade é responsável.

Emissões de Âmbito 3

- A31. Embora alguns critérios exijam o relato de emissões específicas de Âmbito 3, é vulgar que a inclusão de emissões de Âmbito 3 seja opcional porque seria impraticável para quase todas as entidades tentar quantificar a extensão total de emissões indiretas dado que isto inclui todas as fontes a montante e a jusante da cadeia de fornecimento da entidade. Para algumas entidades, relatar determinadas categorias de emissões de Âmbito 3 proporciona informação importante para utilizadores, por exemplo, quando as emissões de Âmbito 3 da entidade são consideravelmente maiores que as suas emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2, como pode ser o caso de muitas entidades do setor dos serviços. Nestes casos, o profissional pode considerar que não é apropriado realizar um trabalho de garantia de fiabilidade se não forem incluídas na Declaração GEE emissões significativas de Âmbito 3.
- A32. Quando algumas fontes de emissões de Âmbito 3 foram incluídas na declaração GEE, é importante que a base para selecionar quais as fontes a incluir seja razoável, particularmente se as emissões incluídas não estão em condições de ser as maiores fontes pelas quais a entidade é responsável.
- A33. Em alguns casos, os dados fonte usados para quantificar emissões de Âmbito 3 podem ser mantidos pela entidade. Por exemplo, a entidade pode guardar registos detalhados como base para quantificar emissões associadas a viagens aéreas dos empregados. Noutros casos, os dados fonte usados para quantificar emissões de Âmbito 3 podem ser mantidos numa fonte bem controlada e acessível fora da entidade. Quando não for este o caso, porém, o profissional pode não estar em condições de ser capaz de obter prova suficiente e apropriada com respeito a tais emissões de Âmbito 3. Nestes casos, pode ser apropriado excluir do trabalho essas fontes de emissões de Âmbito 3.

- A34. Também pode ser apropriado excluir emissões de Âmbito 3 do trabalho quando os métodos de quantificação em uso estiverem fortemente dependentes de estimativa e conduzirem a um alto grau de incerteza nas emissões relatadas. Por exemplo, vários métodos de quantificação para estimar as emissões associadas a viagens aéreas podem dar quantificações que variam largamente mesmo quando é usada uma fonte idêntica de dados. Se tais fontes de emissões de Âmbito 3 forem incluídas no trabalho, é importante que os métodos de quantificação usados sejam selecionados objetivamente e que sejam inteiramente descritos juntamente com as incertezas associadas ao seu uso.

A Responsabilidade da Entidade pela Preparação da Declaração GEE

(Ref: Parágrafos 17(c)(ii) e 76(d))

- A35. Como referido no parágrafo A70, em alguns trabalhos existem preocupações acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade que possam fazer com que o profissional conclua que não estará disponível prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão não modificada na declaração GEE. Isto pode ocorrer quando a entidade tem pouca experiência na preparação de declarações GEE. Nestas circunstâncias, pode ser mais apropriado que a quantificação e relato de emissões esteja sujeito a um trabalho de procedimentos acordados ou a um trabalho de consultadoria como trabalhos preparatórios de um trabalho de garantia de fiabilidade num período posterior.

Quem Desenvolveu os Critérios (Ref: Parágrafo 17(c)(iii))

- A36. Quando a declaração GEE foi preparada para cumprir um regime de divulgação regulamentar ou esquema de negociação de emissões em que os critérios aplicáveis e a forma de relato estão prescritos, é provável que seja aparente das circunstâncias do trabalho que foi o regulador ou o organismo encarregado do esquema que desenvolveu os critérios. Em situações de relato voluntário, porém, pode não ser claro quem desenvolveu os critérios a menos que esteja expresso nas notas explicativas à declaração GEE.

Alterar os Termos do Trabalho (Ref: Parágrafos 15 e 18)

- A37. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional não aceite uma alteração nos termos do trabalho quando não houver justificação razoável para o fazer.¹⁸ Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode não ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir determinadas

¹⁸ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 29

fontes de emissões do âmbito do trabalho devido à probabilidade da conclusão do profissional ser modificada.

Planeamento (Ref: Parágrafo 19)

- A38. Quando se estabelece a estratégia global do trabalho, pode ser relevante considerar a ênfase dada aos diferentes aspetos da conceção e implementação do sistema de informação GEE. Por exemplo, em alguns casos a entidade pode estar particularmente consciente da necessidade de adequado controlo interno para assegurar a fiabilidade da informação relatada, ao passo que noutros casos a entidade pode ter-se focado mais em determinar rigorosamente as características científicas, operacionais ou técnicas da informação a ser recolhida.
- A39. Os trabalhos mais pequenos ou mais simples (ver parágrafo A19) podem ser efetuados por uma equipa de trabalho mais pequena. Com uma equipa mais pequena, a coordenação dos membros da equipa e a comunicação entre eles é mais fácil. Estabelecer a estratégia global do trabalho para um trabalho mais pequeno, ou para um trabalho mais simples não necessita de ser um exercício complexo ou consumidor de tempo. Por exemplo, um breve memorando, baseado em discussões com a entidade, pode servir como estratégia documentada de trabalho se cobrir as matérias referidas no parágrafo 19.
- A40. O profissional pode decidir discutir elementos do planeamento com a entidade quando determina o âmbito do trabalho ou para facilitar a condução e gestão do trabalho (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos planeados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora estas discussões ocorram muitas vezes, a estratégia global do trabalho e o plano de trabalho permanecem da responsabilidade do profissional. Quando se discutem matérias incluídas na estratégia global do trabalho ou no plano de trabalho, é necessário cuidado a fim de não comprometer a eficácia do trabalho. Por exemplo, debater em pormenor a natureza e oportunidade de procedimentos com a entidade pode comprometer a eficácia do trabalho tornando os procedimentos demasiado previsíveis.
- A41. A execução de um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo. Como o profissional efetua procedimentos planeados, a prova obtida pode fazer com que ele modifique a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos planeados. Em alguns casos, pode haver informação que chegue ao seu conhecimento e que difira significativamente da informação que era esperada numa fase anterior do trabalho. Por exemplo, erros sistemáticos descobertos quando se realizaram procedimentos em instalações selecionadas podem indicar que é necessário visitar instalações adicionais.

Planear a Utilização no Trabalho de Peritos ou de Outros Profissionais
(Ref: Parágrafo 19(e))

- A42. O trabalho pode ser efetuado por uma equipa multidisciplinar que inclua um ou mais peritos, particularmente nos trabalhos relativamente complexos quando se torna necessária a experiência de especialistas na quantificação e relato de emissões (ver parágrafo A19). A ISAE 3000 (Revista) contém um conjunto de requisitos com respeito à utilização do trabalho de um perito que tenha que ser considerado na fase de planeamento quando se confirmar a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho.¹⁹
- A43. O trabalho de um outro profissional pode ser usado em relação, por exemplo, a uma fábrica ou outra instalação numa localização remota, uma subsidiária, divisão ou sucursal numa jurisdição estrangeira, ou um empreendimento conjunto ou uma associada. Quando a equipa de trabalho planeia pedir a um outro profissional para realizar trabalho sobre a informação a ser incluída na declaração GEE pode considerar como relevante:
- Se o outro profissional compreende e cumpre os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e se, em particular, é independente.
 - A competência profissional do outro profissional.
 - A extensão do envolvimento da equipa de trabalho no trabalho do outro profissional,
 - Se o outro profissional atua num ambiente regulamentar que o supervisione de forma ativa.

Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho

Determinar a Materialidade Quando se Planeia o Trabalho (Ref: Parágrafos 20–21)

- A44. Os critérios podem enquadrar o conceito de materialidade no contexto da preparação e apresentação da declaração GEE. Embora os critérios possam discutir a materialidade em diferentes termos, o conceito de materialidade geralmente inclui o seguinte:
- As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se houver expectativa razoável que elas, de forma individual ou agregada, possam influenciar decisões relevantes de utilizadores tomadas na base da declaração GEE;

¹⁹ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 45(c), 52 e 54

- Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetadas pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou de uma combinação de ambas; e
 - Os julgamentos acerca de matérias que são materiais aos utilizadores da declaração GEE são baseados numa consideração das necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. O possível efeito de distorções em utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar largamente, não é considerado.
- A45. Esta discussão, se estiver presente nos critérios aplicáveis, proporciona um quadro de referência ao profissional na determinação da materialidade do trabalho. Se os critérios aplicáveis não incluírem referência ao conceito de materialidade, as características referidas atrás proporcionam ao profissional um quadro de referência.
- A46. A determinação da materialidade é uma matéria de julgamento do profissional e é afetada pela percepção que ele tem das necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. Neste contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:
- (a) Têm um conhecimento razoável das atividades relacionadas com GEE, e uma vontade de estudar a informação na declaração GEE com razoável diligência;
 - (b) Compreendem que a declaração GEE é preparada e assegurada para níveis de materialidade e têm conhecimento de quaisquer conceitos de materialidade incluídos nos critérios aplicáveis;
 - (c) Compreendem que a quantificação de emissões envolve incertezas (ver parágrafos A54–A59) e;
 - (d) Tomam decisões razoáveis na base da informação na declaração GEE.
- A47. Os utilizadores e as suas necessidades de informação podem incluir, por exemplo:
- Os investidores e outros interessados tais como, fornecedores, clientes, empregados, e a comunidade em geral, no caso de divulgações voluntárias. As suas necessidades de informação podem relacionar-se com decisões de comprar ou vender títulos de capital da entidade, financiar a entidade, fazer negócios com a entidade, ou ser empregado da entidade, ou fazer declarações à entidade ou a outros, por exemplo, políticos.
 - Os participantes do mercado no caso de um esquema de negociação de emissões, cujas necessidades de informação podem relacionar-se com decisões de negociar instrumentos, tais como licenças, créditos ou permissões, criados pelo esquema, ou com a imposição multas ou outras penalidades na base de emissões em excesso.

- Os reguladores e políticos no caso de um regime regulamentar de divulgação. As suas necessidades de informação podem relacionar-se com a monitorização do cumprimento do regime de divulgação e com um conjunto variado de decisões de política governamental relacionadas com a mitigação e adaptação de alterações climáticas, geralmente baseadas em informação agregada.
- O órgão de gestão e os encarregados da governação da entidade que usem informação acerca de emissões para decisões estratégicas e operacionais, tais como escolher tecnologias alternativas e tomar decisões de investimento e desinvestimento, talvez em antecipação de um regime de divulgação regulamentar ou da celebração de um esquema de negociação de emissões.

O profissional pode não ser capaz de identificar todos aqueles que irão ler o relatório de garantia de fiabilidade, particularmente quando haja um grande número de pessoas que tenham acesso a ele. Nestes casos, particularmente quando os possíveis leitores têm provavelmente um conjunto alargado de interesses com respeito às emissões, os utilizadores podem ser limitados aos principais interessados com interesses significativos e comuns. Os utilizadores podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, por acordo entre o profissional e a parte contratante, ou por leis ou regulamentos.

- A48. Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetados não só por fatores quantitativos como qualitativos. Deve ser referido, porém, que as decisões respeitantes à materialidade não são afetadas pelo nível de fiabilidade, isto é, a materialidade para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é o mesmo que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.
- A49. Muitas vezes é aplicada uma percentagem a um referencial conhecido como ponto de partida na determinação da materialidade. Os fatores que podem afetar a identificação de um referencial apropriado e de uma percentagem incluem:
- Os elementos incluídos na declaração GEE (por exemplo, emissões de Âmbito 1, Âmbito 2 ou Âmbito 3, reduções de emissões e eliminações). Um referencial que pode ser apropriado, dependendo das circunstâncias, é o das emissões brutas relatadas, isto é o agregado de emissões de Âmbito 1, Âmbito 2 e Âmbito 3, antes de subtrair quaisquer reduções ou eliminações de emissões. A materialidade relaciona-se com as emissões cobertas pela conclusão do profissional. Por isso, quando a conclusão do profissional não cobre toda a declaração GEE, a materialidade é estabelecida em relação apenas à parte da declaração GEE que é coberta pela sua conclusão como se fosse esta parte a declaração GEE.

- A quantidade de um particular tipo de emissão ou a natureza de uma particular divulgação. Em alguns casos, há tipos particulares de emissões ou de divulgações para as quais as distorções de quantias menores ou maiores do que a materialidade para a declaração GEE são aceitáveis na sua totalidade. Por exemplo, o profissional pode considerar apropriado estabelecer uma materialidade menor ou maior para as emissões para uma dada jurisdição, ou para um dado gás, âmbito ou instalação.
- A forma como a declaração GEE apresenta a informação relevante, por exemplo, se inclui uma comparação de emissões com períodos anteriores, um ano base, ou um “limite”, caso em que a determinação da materialidade em relação à informação comparativa pode ser uma consideração relevante. Quando um “limite” é relevante, a materialidade pode ser estabelecida em relação à imputação do “limite” da entidade se for inferior às emissões relatadas.
- A volatilidade relativa das emissões. Por exemplo, se as emissões variam de forma significativa de período para período, pode ser apropriado estabelecer a materialidade relativa ao nível inferior do intervalo de flutuação mesmo que no período corrente seja mais elevado.
- Os requisitos dos critérios aplicáveis. Nalguns casos, os critérios aplicáveis podem estabelecer um limiar de correção e podem referir-se a este como a materialidade. Por exemplo, os critérios podem expressar uma expectativa de que as emissões são mensuradas usando uma percentagem estipulada como um “limiar de materialidade”. Quando for este o caso, o limiar estabelecido pelos critérios proporciona uma referência para o profissional determinar a materialidade para o trabalho.

A50. Os fatores qualitativos podem incluir:

- As fontes das emissões.
- Os tipos de gases envolvidos.
- O contexto em que a informação na declaração GEE será usado (por exemplo, se a informação é para usar num esquema de negociação de emissões, para submeter a um regulador, ou para incluir num relatório de sustentabilidade distribuído publicamente), e os tipos de decisões que os utilizadores estão em condições de tomar.
- Se há um ou mais tipos de emissões ou de divulgações sobre as quais a atenção dos utilizadores tende a focar-se, por exemplo, gases que, além de contribuírem para as alterações climáticas, prejudicam a camada de ozono.
- A natureza da entidade, as suas estratégias sobre alterações climáticas e os progressos para objetivos a elas associados.
- O setor de atividade e o ambiente económico e regulador em que a entidade opera.

Revisão à Medida que o Trabalho Progride (Ref: Parágrafo 22)

- A51. A materialidade pode ter que ser revista durante o trabalho em resultado de uma alteração nas circunstâncias (por exemplo, a eliminação de uma grande parte do negócio da entidade), novas informações, ou uma alteração no conhecimento da entidade e das suas operações pelo profissional como resultado da execução de procedimentos. Por exemplo, pode tornar-se aparente durante o trabalho que é provável que as emissões reais sejam substancialmente diferentes das usadas inicialmente para determinar a materialidade. Se durante o trabalho o profissional concluir que é apropriada uma materialidade menor para a declaração GEE (e, se aplicável, a materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações) do que aquela que foi inicialmente determinada, pode ser necessário rever a materialidade de execução e a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais.

Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção
(Ref: Parágrafos 23–26)

- A52. O profissional utiliza o julgamento profissional para determinar a extensão do conhecimento e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material que são exigidos para obter garantia limitada ou razoável de fiabilidade, como apropriado. A principal consideração do profissional é sobre se o conhecimento que foi obtido e a identificação e avaliação dos riscos são suficientes para atingir os objetivos mencionados nesta ISAE. A profundidade do conhecimento que é exigido ao profissional é menor que aquela que é detida pelo órgão de gestão na gestão da entidade e quer a profundidade do conhecimento quer a da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material são menores para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade do que para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
- A53. Obter conhecimento e identificar e avaliar riscos de distorção material é um processo iterativo. Os procedimentos para se obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material não proporcionam, por eles mesmos, prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão de garantia de fiabilidade.

Incerteza (Ref: Parágrafos 23(b)(i)c, e 76(e))

- A54. O processo de quantificação GEE raramente é 100% preciso devido a:
- (a) *Incerteza científica*: Isto acontece porque existe um conhecimento científico incompleto sobre a mensuração dos GEE. Por exemplo, a

taxa de retenção de GEE em sumidouros biológicos e os valores de “potencial de aquecimento global” usados para combinar emissões de gases diferentes e os relatar como equivalentes de dióxido de carbono são sujeitos a conhecimento científico incompleto. O grau até ao qual a incerteza científica afeta a quantificação de emissões relatadas está para além do controlo da entidade. Contudo, o potencial para a incerteza científica resultar em variações que não sejam razoáveis em emissões relatadas pode ser diminuída pela utilização de critérios que estipulem pressupostos científicos particulares a utilizar na preparação da declaração GEE ou fatores particulares que incorporem esses pressupostos; e

- (b) *Incerteza de estimativa (ou de mensuração)*: Isto resulta dos processos de mensuração e cálculo utilizados para quantificar emissões dentro da fronteira do conhecimento científico existente. A incerteza de estimativa pode relacionar-se com os dados nos quais uma estimativa é baseada (por exemplo, pode relacionar-se com a incerteza inerente aos instrumentos de mensuração utilizados), ou com o método, incluindo quando aplicável o modelo, utilizado para fazer a estimativa (por vezes conhecido como incerteza de parâmetro e incerteza de modelo, respetivamente). O grau de incerteza de estimativa é muitas vezes controlável pela entidade. Reduzir o grau de incerteza de estimativa pode envolver maior custo.

- A55. O facto de a quantificação das emissões de uma entidade estar sujeito a incerteza não significa que as emissões da entidade são inapropriadas como assunto em apreciação. Por exemplo, os critérios aplicáveis podem exigir que as emissões de Âmbito 2 de eletricidade sejam calculadas aplicando um fator prescrito de emissões ao número de quilowatts/hora consumidos. O fator prescrito de emissões será baseado em pressupostos e modelos que podem não ser verdadeiros em todas as circunstâncias. Contudo, desde que os pressupostos e modelos sejam razoáveis nas circunstâncias e adequadamente divulgados, a informação na declaração GEE será normalmente capaz de ser garantida.
- A56. A situação no parágrafo A55 pode contrastar com a quantificação de acordo com critérios que usem modelos e pressupostos baseados nas circunstâncias individuais de uma entidade. Utilizar modelos e pressupostos específicos de uma entidade irá, provavelmente, resultar numa quantificação mais precisa do que utilizar, por exemplo, fatores de emissão médios de um setor de atividade. Irá também provavelmente introduzir riscos adicionais de distorção material com respeito a como foram desenvolvidos os modelos e pressupostos específicos da entidade. Como descrito no parágrafo A55, desde que os pressupostos e modelos sejam razoáveis nas circunstâncias e adequadamente

divulgados, a informação na declaração GEE será normalmente capaz de ser garantida.

- A57. Em alguns casos, porém, o profissional pode decidir que é inapropriado efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade se o impacto da incerteza na informação contida na declaração GEE é muito alto. Este pode ser o caso quando, por exemplo, uma parte significativa das emissões relatadas da entidade são de fontes exteriores (ver parágrafo A8) que não são monitorizadas e os modelos de estimação não são suficientemente sofisticados, ou quando uma parte significativa das eliminações relatadas é atribuível a sumidouros biológicos. Deve ser referido que as decisões sobre a execução de um trabalho de garantia de fiabilidade não são afetadas pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se não for apropriado para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade não é também apropriado para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade e vice-versa.
- A58. Uma referência nas notas explicativas à declaração GEE sobre a natureza, causas e efeitos das incertezas que afetam a declaração GEE da entidade alerta os utilizadores para as incertezas associadas à quantificação de emissões. Isto pode ser particularmente importante quando os utilizadores não determinaram o critério a ser utilizado. Por exemplo, uma declaração GEE pode estar disponível a um conjunto amplo de utilizadores mesmo que o critério utilizado tivesse sido desenvolvido para um objetivo particular de regulação.
- A59. Porque a incerteza é uma característica significativa de todas as declarações GEE, o parágrafo 76(e) exige que ela seja mencionada no relatório de garantia de fiabilidade independentemente de quaisquer divulgações incluídas nas notas explicativas da declaração GEE.²⁰

A Entidade e o Seu Ambiente

Interrupções de operações (Ref: Parágrafo 23(b)(iii))

- A60. As interrupções podem incluir incidentes tais como encerramentos, que podem ocorrer inesperadamente, ou podem ser planeadas, por exemplo, como parte de um programa de manutenção. Em alguns casos, a natureza das operações pode ser intermitente, por exemplo, quando uma instalação é só usada em períodos de pico.

²⁰ Ver também ISAE 3000 (Revista), parágrafo 69(e).

Objetivos e Estratégias Sobre Alterações Climáticas (Ref: Parágrafo 23(e))

- A61. As considerações da estratégia da entidade sobre alterações climáticas, se existir, e dos riscos económicos, regulatórios, físicos e de reputação associados, podem auxiliar o profissional a identificar riscos de distorção material. Por exemplo, se a entidade tem um compromisso de se tornar neutro de carbono, isto pode ser um incentivo para declarar menos emissões para que o objetivo possa aparentar ter sido cumprido num prazo determinado. Pelo contrário, se a entidade espera estar sujeita a um esquema regulado de negociação de emissões no futuro, isto pode ser um incentivo para no entanto declarar mais emissões para aumentar a oportunidade de receber uma remuneração maior no início do esquema.

Procedimentos para Compreender e Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 24)

- A62. Embora se exija ao profissional a execução de todos os procedimentos referidos no parágrafo 24 para obter conhecimento da entidade, não se lhe exige que execute todos eles para cada aspeto desse conhecimento.

Procedimentos Analíticos para Obter Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente e para Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 24(b))

- A63. Os procedimentos analíticos efetuados para obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material podem identificar aspetos da entidade que o profissional não estava ciente e podem auxiliar na avaliação dos riscos de distorção material para proporcionar uma base para desenhar e implementar respostas aos riscos avaliados. Os procedimentos analíticos podem incluir, por exemplo, comparações de emissões de GEE de várias instalações com as quantidades da produção dessas instalações.
- A64. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de acontecimentos não usuais e quantias, rácios e tendências que podem indicar matérias que terão implicações para o trabalho. Os relacionamentos não usuais ou inesperados que foram identificados podem auxiliar o profissional a identificar riscos de distorção material.
- A65. Contudo, quando tais procedimentos analíticos usarem informação agregada a um nível superior (o que pode ser a situação quando os procedimentos analíticos efetuados para obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material), os resultados desses procedimentos analíticos só dão uma indicação inicial geral sobre se uma distorção material pode existir. Assim, nestes casos, a consideração de outra

prova que tenha sido recolhida na identificação dos riscos de distorção material conjuntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos podem auxiliar o profissional a conhecer e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

Observação e Inspeção (Ref: Parágrafo 24(c))

- A66. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento a ser efetuado por outros, por exemplo, a observação pelo profissional da calibração de equipamentos de monitorização pelo pessoal da entidade, ou da execução de atividades de controlo. A observação fornece prova sobre a execução de um processo ou procedimento mas é limitada ao momento em que a observação é feita e pelo facto que o ato de ser observado poder afetar a forma como o processo ou procedimento é efetuado.
- A67. A inspeção envolve:
- (a) O exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outra forma, por exemplo, registos de calibração de um equipamento de monitorização. A inspeção de registos e documentos fornece prova em vários graus de fiabilidade dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos na sua produção; ou
 - (b) Uma inspeção física de, por exemplo, um equipamento de calibração.
- A68. A observação e a inspeção podem suportar indagações do órgão de gestão e outros e podem também fornecer informação sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos incluem observação e inspeção do seguinte:
- As operações da entidade. Observar os processos e equipamento em instalações, incluindo equipamento de monitorização, pode ser particularmente relevante quando estiverem incluídas na declaração GEE emissões de Âmbito 1 significativas.
 - Documentos (tais como planos e estratégias de mitigação de emissões), registos (tais como registos de calibração e resultados de testes de laboratório) e manuais que detalhem procedimentos de recolha de informação e controlos internos.
 - Relatórios preparados pelo órgão de gestão ou os encarregados da governação, tais como relatórios internos ou externos que digam respeito aos sistemas de gestão de ambiente da entidade.
 - Relatório preparados pelo órgão de gestão (tais como relatórios de gestão trimestrais) e pelos encarregados da governação (tais como atas das reuniões do conselho de administração).

Obter Conhecimento dos Controlos Internos da Entidade
(Ref: Parágrafos 25L–26R)

- A69. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade não é exigido que o profissional obtenha conhecimento de todos os componentes do controlo interno da entidade relevantes para o relato e quantificação de emissões tal como exigido num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Adicionalmente, não é exigido que o profissional avalie a conceção de controlos nem avalie se esses controlos estão implementados. Por isso, num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, embora possa ser muitas vezes apropriado indagar da entidade sobre as suas atividade de controlo e a monitorização dos controlos relevantes para a quantificação e relato das emissões, não será muitas vezes necessário obter conhecimento detalhado desses componentes do controlo interno da entidade.
- A70. O conhecimento dos componentes relevantes do controlo interno pode levantar dúvidas ao profissional sobre se está disponível prova suficiente e apropriada para concluir o seu trabalho. Por exemplo (ver também os parágrafos A71, A72, A92, A93 e A96):
- Preocupações sobre a integridade dos preparadores da declaração GEE podem ser tão sérias que o levem a concluir que o risco de deturpação do órgão de gestão na declaração GEE é tal que o trabalho não pode ser realizado.
 - Preocupações sobre a condição e credibilidade dos registos da entidade podem levar o profissional a concluir que não é provável que esteja disponível prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão não modificada sobre a declaração GEE.

Atividades de Controlo Relevantes para o Trabalho (Ref: Parágrafo 25R(d))

- A71. O julgamento do profissional sobre se determinadas atividades de controlo são relevantes para o trabalho pode ser afetado pelo nível de sofisticação, documentação e formalização dos sistemas de informação da entidade, incluindo dos processos de negócio relacionados, relevantes para o relato de emissões. Como o relato de emissões evolui, pode ser esperado que isso também aconteça no nível da sofisticação, documentação e formalização dos sistemas de informação e atividades de controlo relacionadas relevantes para a quantificação e relato de emissões.
- A72. No caso entidades muito pequenas ou sistemas de informação não desenvolvidos, é provável que determinadas atividades de controlo sejam mais rudimentares, menos bem documentadas e podem só existir informalmente. Quando for este o caso, é menos provável que o profissional

julgue ser necessário conhecer as atividades de controlo para avaliar os riscos de distorção material e conceber procedimentos adicionais que respondam aos riscos avaliados. Em alguns esquemas regulados, por outro lado, pode ser necessário documentar formalmente o sistema de informação e as atividades de controlo. Por exemplo, pode ser mais provável que as atividades de controlo relacionadas com a recolha de fontes de informação de monitorização contínua seja sofisticada, bem documentada e mais formal de que as atividades de controlo relacionadas com o processamento de informação e relato subsequente. (ver também os parágrafos A70, A92, A93 e A96)

Outros Trabalhos Efetuados para a Entidade (Ref: Parágrafo 27)

- A73. A informação obtida de outros trabalhos efetuados para a entidade pode relacionar-se, por exemplo, com aspetos do ambiente de controlo da entidade.

Efetuar Procedimentos no Local das Instalações da Entidade (Ref: Parágrafo 31)

- A74. A observação e a inspeção, bem como outros procedimentos, no local de uma instalação (muitas vezes referido como “visita ao local”) podem ser importantes na construção do conhecimento da entidade que o profissional desenvolve ao efetuar procedimentos na sede. Dado que se espera que o conhecimento da entidade e a identificação e avaliação dos riscos de distorção material seja mais amplo num trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o número de instalações nas quais os procedimentos são efetuados serão geralmente maiores no caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.
- A75. A execução de procedimentos no local de uma instalação (ou ter outro profissional a efetuar tais procedimentos em seu nome) pode ser feita como parte do planeamento, quando efetua procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material ou quando responde aos riscos avaliados de distorção material. A execução de procedimentos em instalações significativas é muitas vezes importante para um trabalho que está a ser feito pela primeira vez quando se considera a plenitude das fontes e sumidouros de Âmbito 1 incluídos na declaração GEE, e quando se avalia se os sistemas de processamento e recolha de informação da entidade, e as suas técnicas de estimação, são apropriados relativamente aos processos físicos subjacentes e incertezas relacionadas.
- A76. Como descrito no parágrafo A74, a execução de procedimentos no local de uma instalação pode ser importante na construção do conhecimento da

entidade que o profissional desenvolve ao efetuar procedimentos na sede. Em muitos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, o profissional irá também julgar se é necessário efetuar procedimentos em cada instalação significativa para responder aos riscos avaliados de distorção material, particularmente quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Âmbito 1. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade em que a entidade tem uma quantidade de instalações significativas com emissões de Âmbito 1, um nível de garantia de fiabilidade com significado poderá não ser atingido sem que o profissional execute procedimentos em instalações significativas selecionadas. Quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Âmbito 1 e o profissional (ou outro profissional em seu nome) determina que podem não ser efetuados procedimentos eficazes e eficientes no local podem ser feitos procedimentos alternativos que podem incluir:

- Rever documentos fonte, diagramas de fluxos de energia e diagramas de fluxos significativos.
- Analisar respostas a questionários do pessoal de gestão das instalações.
- Inspeccionar imagens de satélite da instalação.

A77. Para obter uma cobertura adequada do total de emissões, particularmente num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional pode decidir que é apropriado realizar procedimentos no local a uma seleção de instalações que não sejam instalações significativas. Os fatores que podem ser relevantes para tal decisão incluem:

- A natureza das emissões em diferentes instalações. Por exemplo, é mais provável que o profissional possa escolher visitar uma instalação com emissões de Âmbito 1 de que uma instalação apenas com emissões de Âmbito 2. No último caso, é mais provável que o exame de faturas de eletricidade na sede seja a fonte principal de prova.
- O número e dimensão das instalações e a sua contribuição para as emissões globais.
- Se as instalações utilizam processos diferentes ou processos que utilizem tecnologias diferentes. Quando for este o caso, pode ser apropriado efetuar procedimentos no local a uma seleção de instalações que usem processos e tecnologias diferentes.
- Os métodos utilizados nas diferentes instalações para recolher informação das emissões.
- A experiência do pessoal relevante nas diferentes instalações.
- Variar a seleção de instalações com o decorrer do tempo.

Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 32)

A78. A função de auditoria interna de uma entidade é provavelmente relevante para o trabalho se a natureza das responsabilidades e atividades da auditoria interna estiverem relacionadas com a quantificação e relato de emissões e o profissional esperar usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos a efetuar.

Riscos de Distorção Material ao Nível da Declaração GEE
(Ref: Parágrafos 33L(a)–33R(a))

A79. Os riscos de distorção material ao nível da declaração GEE referem-se aos riscos que se relacionam profundamente com a declaração GEE como um todo. Os riscos desta natureza não são necessariamente riscos identificáveis com um tipo específico de emissão ou nível de divulgação. Em vez disso, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção material mais genericamente, por exemplo, através da derrogação do controlo interno pelo órgão de gestão. Os riscos de distorção material ao nível da declaração GEE podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo profissional dos riscos de distorção material devido a fraude.

A80. Os riscos ao nível da declaração GEE podem derivar, em particular, de um ambiente de controlo deficiente. Por exemplo, deficiências tais como a falta de competência do órgão de gestão podem ter um efeito profundo na declaração GEE e podem exigir uma resposta global pelo profissional. Outros riscos de distorção material ao nível da declaração GEE podem incluir, por exemplo:

- Mecanismos de recolha de informação, quantificação de emissões e preparação de declarações GEE inadequados, mal controlados ou mal documentados.
- Falta de pessoal competente na recolha de informação, quantificação de emissões e preparação de declarações GEE.
- Falta de envolvimento do órgão de gestão na quantificação de emissões e preparação de declarações GEE.
- Falha na identificação precisa de todas as fontes de GEE.
- Risco de fraude, por exemplo, relacionada com mercados de negociação de emissões.
- Apresentação de informação de períodos anteriores que não seja preparada numa base consistente, por exemplo, por causa de alterações nas fronteiras ou alterações nas metodologias de mensuração.

- Apresentação enganadora de informação na declaração GEE, por exemplo, realçando indevidamente informação ou tendências particularmente favoráveis.
- Métodos de quantificação e políticas de relato inconsistentes, incluindo métodos diferentes para determinarem a fronteira organizacional, em instalações diferentes.
- Erros na conversão da unidade quando se consolida informação das instalações.
- Divulgação inadequada de incertezas científicas e pressupostos chave relativamente a estimativas.

O Uso de Asserções (Ref: Parágrafos 33L(b)–33R(b))

- A81. As asserções são utilizadas pelo profissional num trabalho de garantia razoável de fiabilidade e podem ser por ele utilizadas num trabalho de garantia limitada de fiabilidade para considerar os tipos diferentes de distorções potenciais que podem ocorrer.
- A82. Ao expressar que a declaração GEE está de acordo com os critérios aplicáveis, a entidade, de forma implícita ou explícita, faz asserções relacionadas com a quantificação, apresentação e divulgação de emissões. As asserções enquadram-se nas categorias seguintes e podem ter as seguintes formas:
- (c) Asserções sobre a quantificação de emissões para o período sujeito a garantia de fiabilidade:
 - (i) Ocorrência – as emissões que foram registadas ocorreram e são relativas à entidade.
 - (ii) Plenitude – todas as emissões que deveriam ser registadas foram registadas (ver parágrafos A30–A34 para uma análise sobre a plenitude com respeito aos vários Âmbitos).
 - (iii) Correção – a quantificação de emissões foi registada apropriadamente.
 - (iv) Corte de operações – as emissões foram registadas no período de relato correto.
 - (v) Classificação – as emissões foram registadas apropriadamente de acordo com o seu tipo.
 - (d) Asserções sobre a apresentação e divulgação:
 - (i) Ocorrência e responsabilidade – as emissões e outras matérias divulgadas ocorreram e são relativas à entidade.

- (ii) Plenitude – todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas na declaração GEE foram incluídas.
- (iii) Classificação e compreensibilidade – a informação sobre emissões é apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.
- (iv) Correção e quantificação – a quantificação de emissões e a informação relacionada incluída na declaração GEE estão apropriadamente divulgadas.
- (v) Consistência – as políticas de quantificação são consistentes com as aplicadas no período anterior, ou as alterações estão justificadas e foram apropriadamente aplicadas e adequadamente divulgadas, e a informação comparativa, se existir, está conforme relatada no período anterior ou foi apropriadamente reexpressa.

Confiança no Controlo Interno (Ref: Parágrafo 33R)

A83. Se a avaliação do profissional dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluírem uma expectativa que os controlos estão a operar eficazmente (isto é, o profissional tenciona confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos), é exigido pelo parágrafo 38R que ele conceba e execute testes sobre a eficácia operacional desses controlos.

Causas de Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 34)

Fraude (Ref: Parágrafos 28 e 34(a))

- A84. Pode haver na declaração GEE distorções com origem em fraude ou erro. O fator que distingue a fraude do erro é quando a ação subjacente que resulta na distorção da declaração GEE é intencional ou não intencional.
- A85. Podem existir incentivos para uma distorção intencional da declaração GEE se, por exemplo, aqueles que estão diretamente envolvidos com, ou têm a oportunidade de influenciar, o processo de relato de emissões tiverem uma parte significativa da sua remuneração condicionada ao cumprimento de metas agressivas de GEE. Como descrito no parágrafo A61, outros incentivos para declarar mais ou menos emissões podem resultar da estratégia sobre alterações climáticas da entidade, se existir, e dos riscos económicos, regulatórios, físicos e de reputação associados.
- A86. Embora a fraude seja um conceito legal alargado, para as finalidades desta ISAE o profissional está preocupado com a fraude que causa uma distorção material na declaração GEE. Embora o profissional possa suspeitar ou, em

casos raros, identificar a ocorrência de fraude, não faz avaliações legais sobre se a fraude realmente ocorreu.

Incumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafos 34(b) e 78(c))

A87. Esta ISAE distingue as responsabilidades do profissional em relação ao cumprimento de duas categorias diferentes de leis e regulamentos como segue:

- (a) As disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação das quantias e divulgações materiais na declaração GEE na medida em que elas determinam as quantidades e divulgações relatadas numa declaração GEE de uma entidade. O parágrafo 34(b) exige que o profissional considere a probabilidade de distorção material devido a incumprimento de uma disposição de tais leis e regulamentos quando efetuar os procedimentos exigidos pelos parágrafos 33L ou 33R; e
- (b) Outras leis e regulamentos que não têm um efeito direto na determinação das quantidades e divulgações numa declaração GEE, mas o seu cumprimento pode ser fundamental para os aspetos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade operar em continuidade ou para evitar penalidades significativas (por exemplo, cumprimento dos termos de um licença para operar ou cumprimento de regulamentos sobre ambiente). Planear e efetuar um trabalho com ceticismo profissional, como exigido pela ISAE 3000 (Revista),²¹ é importante no sentido de permanecer alerta para a possibilidade de os procedimentos aplicados com o objetivo de formar uma conclusão sobre a declaração GEE poderem chamar a atenção do profissional para sinais que identifiquem, ou levem a suspeitar, de incumprimento de tais leis e regulamentos.

Outras Causas de Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 34)

A88. Exemplos dos fatores referidos nos parágrafos 34(c) a (k) incluem:

- (a) A omissão de uma ou mais fontes de emissões é mais provável para fontes que são menos óbvias e podem ser negligenciadas, tais como fugas de emissões.
- (b) As alterações económicas ou de regulação significativas podem incluir, por exemplo, aumentos nas metas das energias renováveis ou alterações significativas nos preços das retribuições num esquema de negociação de emissões, que podem levar a, por exemplo, um aumento do risco de incorreta classificação de fontes num gerador de eletricidade.

²¹ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 37

- (c) A natureza das operações da entidade pode ser complexa (por exemplo, pode envolver instalações e processos múltiplos e díspares), descontínua (por exemplo, geração de eletricidade em alturas de pico) ou resultar em poucos ou fracos relacionamentos entre as emissões da entidade e outros níveis de atividade mensuráveis (por exemplo, uma fábrica de níquel cobalto). Em tais casos, a oportunidade para procedimentos analíticos com significado por ser reduzida significativamente.

Alterações nas operações ou fronteiras (por exemplo, introdução de novos processos ou a venda, aquisição ou outsourcing de fontes de emissões ou sumidouros removíveis) podem também introduzir riscos de distorção material (por exemplo, através da pouca familiaridade com procedimentos de quantificação e relato). A contagem dupla de uma fonte de emissões ou de um sumidouro removível também pode ocorrer devido a coordenação inadequada na identificação de fontes e sumidouros numa instalação complexa.

- (d) A seleção de um método inapropriado de quantificação (por exemplo, calcular emissões de Âmbito 1 utilizando um fator de emissões quando podiam usar um método de mensuração direto mais preciso disponível e mais apropriado). Selecionar um método de quantificação apropriado é particularmente importante quando o método tiver sido alterado. Isto porque os utilizadores estão muitas vezes interessados em tendências de emissões ao longo do tempo, ou relativamente a um determinado ano base. Alguns critérios podem exigir que os métodos de quantificação só possam ser alterados quando um método mais preciso vai ser utilizado. Outros fatores relacionados com a natureza dos métodos de quantificação incluem:

- Aplicação incorreta de um método de quantificação, tal como não calibrando das medidas ou não as lendo com frequência suficiente, ou utilização de um fator de emissões inapropriado nas circunstâncias. Por exemplo, um fator de emissões pode ser previsto com base num pressuposto de utilização contínua e pode não ser apropriado utilizá-lo após um encerramento.
- Complexidade nos métodos de quantificação, que irá provavelmente envolver um risco maior de distorção material, por exemplo: manipulação matemática extensiva ou complexa de informação da fonte (tal como a utilização de modelos matemáticos complexos); utilização extensiva de fatores de conversão estabelecidos (tais como os utilizados para converter líquidos em gases); ou utilização extensiva de fatores de conversão da unidade (tais como as utilizados para converter uma qualquer unidade em unidades métricas).

- Alterações nos métodos de quantificação ou nas variáveis introduzidas (por exemplo, se o método de quantificação utilizado é baseado no conteúdo de carbono na biomassa, e a composição da biomassa utilizada é alterada durante o período).
- (e) Emissões significativas não rotineiras ou matérias de julgamento são uma fonte de maior risco de distorção material relativamente a emissões rotineiras e não complexas sujeitas a quantificação e relato sistemático. As emissões não rotineiras são aquelas que não são usuais, em dimensão e natureza, e que por isso ocorrem sem frequência (por exemplo, acontecimentos eventuais tal como uma avaria na fábrica ou uma grande fuga). As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas subjetivas. Os riscos de distorção material podem ser maiores por causa de matérias tais como:
- Maior intervenção do órgão de gestão para especificar os métodos de quantificação ou forma de relatar.
 - Maior intervenção manual para a recolha e processamento de informação.
 - Cálculos ou métodos de quantificação e princípios de relato complexos.
 - A natureza das emissões não rotineiras, que podem tornar difícil para a entidade implementar controlos eficazes sobre os riscos.
 - Os métodos de quantificação e princípios de relato para estimativas podem ser sujeitos a interpretação diferente.
 - Os julgamentos exigidos podem ser subjetivos e complexos.
- (f) A inclusão de emissões de Âmbito 3 quando a fonte de informação utilizada na quantificação não é mantida pela entidade, ou quando os métodos de quantificação geralmente utilizados são imprecisos ou originam grandes variações nas emissões relatadas. (Ver parágrafos A31–A34)
- (g) As matérias que o profissional pode considerar na obtenção do conhecimento de como a entidade faz estimativas significativas e a informação sobre a qual se baseiam incluem, por exemplo:
- Um entendimento da informação na qual se baseiam as estimativas;
 - O método, incluindo quando aplicável o modelo, utilizado na elaboração das estimativas;
 - Aspectos relevantes do ambiente de controlo e do sistema de informação;

- Se a entidade utilizou um perito;
- Os pressupostos em que se baseiam as estimativas;
- Se houve ou deveria ter havido uma alteração nos métodos para fazer estimativas utilizado no ano anterior e, se sim, porquê; e
- Se e como a entidade avaliou os efeitos das incertezas de estimação na declaração GEE, incluindo:
 - Se e como a entidade considerou pressupostos ou desfechos alternativos, por exemplo, efetuando uma análise de sensibilidade para determinar o efeito das alterações nos pressupostos de uma estimativa;
 - A forma como a entidade determina a estimativa quando uma análise indica vários cenários de desfecho; e
 - Se a entidade monitoriza o desfecho de estimativas feitas no período anterior e se respondeu apropriadamente ao desfecho desse procedimento de monitorização.

A89. Exemplos de outros fatores que podem levar a riscos de distorção material incluem:

- Erro humano na quantificação das emissões, que poderão ser mais prováveis de ocorrer se o pessoal não tiver familiaridade, ou não estiver treinado, com processos de emissões ou registo de informação.
- Confiança indevida num sistema de informação mal concebido, que poderá ter poucos controlos eficazes, por exemplo, a utilização de folhas de cálculo sem os controlos adequados.
- Ajuste manual de níveis de atividade registados automaticamente, por exemplo, pode ser necessário input manual se um medidor de combustão se tornar sobrecarregado.
- Desenvolvimentos externos significativos tais como maior escrutínio público de uma instalação em particular.

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais

Trabalhos de Garantia Limitada e Garantia Razoável de Fiabilidade
(Ref: Parágrafos 8, 35–41R, 42L–43R e 46)

A90. Dado que o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor de que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos que o profissional irá efetuar num trabalho de garantia limitada de fiabilidade irão variar em natureza, e serão menores em

extensão, relativamente aos efetuados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. As principais diferenças entre as respostas globais do profissional para responder aos riscos avaliados de distorção material e procedimentos adicionais para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade numa declaração GEE são as seguintes:

- (a) A ênfase colocada na natureza de vários procedimentos como uma fonte de prova irá provavelmente diferir, dependendo das circunstâncias do trabalho. Por exemplo:
- O profissional pode julgar ser apropriado nas circunstâncias de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade em particular, colocar uma ênfase relativamente maior em indagações do pessoal da entidade e nos procedimentos analíticos, e menor ênfase, se alguma, nos testes aos controlos e na obtenção de prova de fontes externas do que seria o caso num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
 - Quando a entidade utiliza equipamento de mensuração contínuo para quantificar os fluxos de emissões, o profissional pode decidir num trabalho de garantia limitada de fiabilidade responder a um risco avaliado de distorção material ao indagar sobre a frequência em que o equipamento é calibrado. Nas mesmas circunstâncias, para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional pode decidir examinar os registos da entidade de calibragem do equipamento ou testar a sua calibragem de forma independente.
 - Quando a entidade queima carvão, o profissional pode decidir num trabalho de garantia razoável de fiabilidade analisar as características do carvão de forma independente, mas num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode decidir que a revisão dos registos de testes de laboratório da entidade é uma resposta adequada ao risco avaliado de distorção material.
- (b) A extensão de procedimentos adicionais efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Isto pode envolver:
- Reduzir o número de itens a examinar, por exemplo, reduzir os tamanhos das amostras para testes de detalhe;
 - Efetuar menos procedimentos (por exemplo, efetuar somente procedimentos analíticos em circunstâncias em que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, ambos os procedimentos analíticos e testes de detalhe seriam efetuados); ou
 - Efetuar procedimentos locais a menos instalações.

- (c) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos analíticos efetuados em resposta aos riscos avaliados de distorção material incluem desenvolver expectativas de quantidades e rácios que sejam suficientemente precisos para identificar distorções materiais. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, por outro lado, os procedimentos analíticos são geralmente concebidos para suportar expectativas relacionadas com tendências, relacionamentos e rácios em vez de identificar distorções com o nível de precisão esperado num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.²²
- (d) Adicionalmente, quando forem identificadas flutuações, relacionamentos ou diferenças significativos, a prova apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade pode muitas vezes ser obtida ao fazer indagações da entidade e ao considerar as respostas recebidas à luz das circunstâncias conhecidas do trabalho, sem obter prova adicional como exigido pelo parágrafo 43R(a) como seria o caso num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Para além disso, quando efetuar procedimentos analíticos num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode, por exemplo:

- Usar dados que sejam mais agregados, por exemplo, dados por região em vez de dados por instalação, ou dados mensais em vez de semanais.
- Usar dados que não foram sujeitos a procedimentos separados para testar a sua fiabilidade na mesma extensão que teria sido feito para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material

(Ref: Parágrafo 35)

A91. As respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível da declaração GEE podem incluir:

- Enfatizar ao pessoal que participa no trabalho a necessidade de manter o ceticismo profissional.
- Nomear pessoal mais experiente ou com mais competências ou usar peritos.
- Promover mais supervisão.
- Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos adicionais a efetuar.

²² Isto pode não ser sempre o caso. Por exemplo, em algumas circunstâncias o profissional pode desenvolver uma expectativa precisa com base em relacionamentos físicos ou químicos fixos mesmo num trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

- Fazer alterações gerais à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, por exemplo, efetuar procedimentos no final do período em vez de numa data intercalar ou modificar a natureza dos procedimentos para obter prova mais persuasiva.

A92. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível da declaração GEE, e conseqüentemente as respostas globais do profissional, é afetada pelo conhecimento que obtém do ambiente de controlo. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir ao profissional ter mais confiança no controlo interno e na credibilidade da prova gerada internamente na entidade e por isso, por exemplo, permitir a execução de alguns procedimentos numa data intercalar em vez de no final do período. As deficiências no controlo interno, contudo, têm o efeito contrário. Por exemplo, o profissional pode responder a um ambiente de controlo ineficaz:

- Efetuando mais procedimentos no final do período em vez de numa data intercalar.
- Obtendo mais prova adicional de procedimentos que não sejam testes aos controlos.
- Aumentando a dimensão das amostras e a extensão dos procedimentos, tais como o número de instalações em que procedimentos serão efetuados.

A93. Por isso, estas considerações têm um impacto significativo na abordagem geral do profissional, por exemplo, na ênfase relativa sobre os testes aos controlos versus outros procedimentos (ver também parágrafos A70–A72 e A96).

Exemplos de Procedimentos Adicionais (Ref: Parágrafos 37L–37R e 40R)

A94. Os procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo:

- Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a recolha e registo de dados de atividade, tais como quilowatts/hora de eletricidade comprada.
- Confirmar os fatores de emissão com as fontes apropriadas (por exemplo, publicações governamentais) e considerar a sua aplicabilidade nas circunstâncias.
- Rever acordos de empreendimentos conjuntos e outros contratos relevantes para determinar a fronteira organizacional da entidade.
- Reconciliar informação registada, por exemplo, com os conta-quilómetros dos veículos detidos pela entidade.
- Reexecutar cálculos e reconciliar as diferenças encontradas.
- Fazer leituras de equipamentos monitorizados continuamente.

- Observar ou reexecutar mensurações físicas, tais como a medição de tanques de petróleo.
- Analisar a solidez e adequação das técnicas de mensuração e quantificação únicas, particularmente os métodos complexos que possam envolver, por exemplo, reciclagem ou realimentação.
- Fazer amostras e análises independentes das características de materiais tal como o carvão, ou observar as técnicas de amostragem da entidade e rever os registos de resultados de testes de laboratório.
- Verificar a correção dos cálculos e a adequação dos métodos de cálculo utilizados (por exemplo, a conversão e agregação de medidas).
- Comparar a informação registada com os documentos fonte, tais como registos de produção, registos de utilização de fuel e faturas de eletricidade comprada.

Fatores que Podem Influenciar Riscos Avaliados de Distorção Material

(Ref: Parágrafos 37L(a)–37R(a))

A95. Os fatores que podem influenciar os riscos avaliados de distorção material incluem:

- Limitações inerentes na capacidade dos instrumentos de mensuração e a frequência da sua calibração.
- O número, natureza, dispersão geográfica e características de propriedade das instalações das quais a informação foi recolhida.
- O número e natureza das várias fontes de gases e emissões incluídas na declaração GEE.
- Se os processos com os quais se relacionam as emissões são contínuos ou intermitentes e o risco de interrupção de tais processos.
- A complexidade dos métodos para a mensuração da atividade e para o cálculo de emissões, por exemplo, alguns processos exigem métodos únicos de mensuração e cálculo.
- O risco de fugas de emissões não identificadas.
- A medida em que a quantidade de emissões corresponde a dados prontamente disponíveis.
- Se o pessoal que efetua a recolha de informação é treinado nos métodos relevantes e a frequência de rotação de tal pessoal.
- A natureza e o nível de automação utilizada na captura e manipulação de dados.
- As políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados nos testes de laboratório, sejam internos ou externos.

- A complexidade dos critérios e das políticas de quantificação e relato, incluindo como é determinada a fronteira organizacional.

Eficácia Operacional dos Controlos (Ver parágrafos 37R(a)(ii) e 38R(a))

A96. No caso de entidades muito pequenas ou sistemas de informação pouco desenvolvidos, podem não existir muitas atividades de controlo que poderiam ser identificados pelo profissional de auditoria, ou pode ser limitada a extensão até à qual a sua existência ou operação foram documentadas pela entidade. Nestes casos, pode ser mais eficiente para o profissional de auditoria executar procedimentos adicionais que sejam principalmente outros que não os testes aos controlos. Em alguns casos raros, contudo, a ausência de atividades de controlo ou de outros componentes de controlo pode tornar impossível a obtenção de prova suficiente e apropriada (Ver também parágrafos A70–A72, e A92–A93).

Poder de Persuasão da Prova (Ref: Parágrafos 37L(b)–37R(b))

A97. Para obter prova mais persuasiva por causa de uma maior avaliação do risco de distorção material, o profissional pode aumentar a quantidade de prova ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, por exemplo, obtendo prova corroborativa de um conjunto de fontes independentes.

Riscos para os Quais são Necessários Testes aos Controlos para Obter Prova Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 38R(b))

A98. A quantificação de emissões pode incluir processos altamente automatizados com pouca ou nenhuma intervenção humana, por exemplo, quando informação relevante é recolhida, processada ou relatada somente em formato eletrónico tal como num sistema de monitorização contínua, ou quando o processamento de dados de atividade está integrado num sistema tecnológico de relato operacional ou financeiro. Nestes casos:

- A prova pode estar apenas disponível em formato eletrónico e a sua suficiência e apropriação está dependente da eficácia dos controlos sobre a sua correção e plenitude.
- O potencial para que uma iniciação ou alteração não apropriada de informação ocorra e não seja detetada pode ser maior se os controlos apropriados não operarem eficazmente.

Procedimentos de Confirmação (Ref: Parágrafo 41R)

A99. Os procedimentos de confirmação externa podem fornecer prova relevante sobre informação como:

- Dados de atividade recolhidos por um terceiro, tal como dados sobre: transporte aéreo do pessoal coligido por um agente de viagens; o influxo de energia para uma instalação medido por um fornecedor; ou quilómetros viajados por veículos detidos pela entidade mas registados por um gestor de frotas externo.
- Dados de referência do setor industrial usados no cálculo de fatores de emissão.
- Os termos de acordos, contratos ou transações entre a entidade e outras partes, ou informação sobre se outras partes estão ou não estão a incluir emissões particulares na sua declaração GEE, quando se considera a fronteira organizacional da entidade.
- Os resultados das amostras de análises de laboratório (por exemplo, o valor calorífico de amostras input).

Procedimentos Analíticos Efetuados como Resposta a Riscos Avaliados de Distorção Material (Ref. Parágrafos 42L–42R)

- A100. Em muitos casos, a natureza rígida de relacionamentos físicos ou químicos entre emissões ou outros fenómenos mensuráveis particulares permite a conceção de procedimentos analíticos fortes (por exemplo, o relacionamento entre o consumo de fuel e as emissões de dióxido de carbono e óxido nítrico).
- A101. Similarmente, pode existir um relacionamento previsível razoável entre emissões e informação financeira ou operacional (por exemplo, o relacionamento entre emissões de Âmbito 2 de eletricidade e o saldo do razão geral para faturas de eletricidade ou horas de operação). Outros procedimentos analíticos podem envolver comparações de informação sobre as emissões da entidade com informação externa tais como médias da indústria, análise de tendências durante o período para identificar anomalias para investigação futura e tendências entre períodos para efeitos de consistência com outras circunstâncias tais como a aquisição ou venda de instalações.
- A102. Os procedimentos analíticos podem ser particularmente eficazes quando existem facilmente disponíveis dados desagregados ou quando o profissional tem razões para considerar que os dados a usar são fiáveis, tal como quando é extraída de uma fonte bem controlada. Em alguns casos, a informação a usar pode ser recolhida pelo sistema de informação de relato financeiro ou alimentada num outro sistema de informação em paralelo com a inserção dos dados financeiros associados e aplicar alguns controlos comuns de input. Por exemplo, a quantidade de fuel adquirido como registado nas faturas de fornecedores pode ser inserido nas mesmas condições que as faturas relevantes inseridas num sistema de contas a pagar. Em alguns casos, os dados a usar

podem ser um input importante às decisões operacionais e por isso sujeito a um maior escrutínio pelo pessoal operacional ou sujeito a procedimentos externos de auditoria separados (por exemplo, como parte de um acordo de empreendimento conjunto ou como parte da supervisão de um regulador).

Procedimentos Relacionados com Estimativas (Ref: Parágrafos 44L–45R)

A103. Em alguns casos, pode ser apropriado avaliar como a entidade considerou pressupostos ou desfechos alternativos e porque os rejeitou.

A104. Em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, pode ser apropriado que o profissional execute um ou mais dos procedimentos identificados no parágrafo 45R.

Amostragem (Ref: Parágrafo 46)

A105. A amostragem envolve:

- (a) Determinar uma dimensão da amostra que seja suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível aceitavelmente baixo. Porque o nível aceitável de risco de garantia de fiabilidade é menor para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, também o poderá ser para o nível de risco de amostragem que é aceitável no caso de testes de detalhe. Por isso, quando a amostragem for utilizada para testes de detalhe num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, a dimensão da amostra pode ser maior do que a utilizada em circunstâncias similares num trabalho de garantia limitada de fiabilidade.
- (b) Selecionar itens para a amostra de tal forma que cada unidade de amostra na população tem uma hipótese de ser selecionada, e efetuar procedimentos, apropriados para o objetivo, em cada item selecionado. Se o profissional for incapaz de aplicar os procedimentos que concebeu, ou de efetuar procedimentos alternativos adequados, a um item selecionado, esse item é tratado como um desvio do controlo prescrito, no caso de testes aos controlos, ou uma distorção, no caso de testes de detalhe.
- (c) Investigar a natureza e causa dos desvios ou distorções identificados e avaliar o seu possível efeito no objetivo do procedimento e noutras áreas do trabalho.
- (d) Avaliar:
 - (i) Os resultados da amostra, incluindo, para os testes de detalhe, a projeção das distorções encontradas na amostra para a população; e

- (ii) Se o uso de amostragem forneceu uma base para conclusões apropriada sobre a população que foi testada.

Fraude, Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 47)

A106. Ao responder à fraude ou suspeita de fraude identificada durante o trabalho, pode ser apropriado que o profissional, por exemplo:

- Discuta a matéria com a entidade.
- Exija que a entidade consulte uma terceira parte qualificada, tal como o advogado da entidade ou um regulador.
- Considere as implicações da matéria em relação a outros aspetos do trabalho, incluindo a avaliação do risco pelo profissional e a fiabilidade das declarações escritas da entidade.
- Obtenha aconselhamento jurídico sobre as consequências das diferentes medidas a tomar.
- Comunique com terceiros (por exemplo, um regulador).
- Retenha o relatório de garantia de fiabilidade.
- Abandone o trabalho.

A107. As ações descritas no parágrafo A106 podem ser apropriadas para responder a incumprimentos ou suspeita de incumprimentos de leis e regulamentos identificados durante o trabalho. Pode também ser apropriado que o profissional descreva a matéria num Parágrafo de Outras Matérias no relatório de garantia de fiabilidade de acordo com o parágrafo 77 desta ISAE, a não ser que:

- (a) Conclua que o incumprimento tem um efeito material na declaração GEE e que ela não foi adequadamente refletida na declaração GEE; ou
- (b) Seja impedido pela entidade de obter prova suficiente e apropriada para avaliar se o incumprimento, que pode ser material para a declaração GEE ocorreu, ou provavelmente teria ocorrido, caso em que se aplica o parágrafo 66 da ISAE 3000 (Revista).

Procedimentos Relacionados com o Processo de Agregação da Declaração GEE
(Ref: Parágrafos 48L–48R)

A108. Como descrito no parágrafo A71, à medida que evolui o relato das emissões, também se espera que isso acontecerá com o nível de sofisticação, documentação e formalidade dos sistemas de informação relevantes para a quantificação e relato de emissões. Em sistemas de informação imaturos, o processo de agregação pode ser muito informal. Em sistemas de informação mais sofisticados, o processo de agregação pode ser mais sistemático e formal

em termos documentais. A natureza, e também a extensão, dos procedimentos do profissional com respeito a ajustamentos e à forma como ele confirma ou reconcilia a declaração GEE com os registos subjacentes depende da natureza e complexidade do processo de quantificação e relato da entidade e os riscos relacionados de distorção material.

Procedimentos Adicionais (Ref: Parágrafos 49L–49R)

A109. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo e pode ter chegado à atenção do profissional informação que difira significativamente daquela em que foi baseada a determinação dos procedimentos planeados. À medida que o profissional efetua procedimentos planeados, a prova obtida pode dar origem à execução de procedimentos adicionais. Tais procedimentos podem incluir a solicitação à entidade para examinar a matéria identificada pelo profissional e para fazer ajustamentos à declaração GEE, se apropriado.

Determinar se São Necessários Procedimentos Adicionais num Trabalho de Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafos 49L e 49L(b))

A110. O profissional pode aperceber-se de uma matéria que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida. Por exemplo, quando efetuar visitas locais às instalações, o profissional pode identificar uma fonte potencial de emissões que não aparenta estar incluída na declaração GEE. Nesses casos, o profissional fará indagações adicionais sobre se tal fonte potencial foi incorporada na declaração GEE. A extensão dos procedimentos adicionais efetuados, de acordo com o parágrafo 49L, será uma matéria de julgamento profissional. Quanto maior a probabilidade de distorção material mais persuasiva será a prova que o profissional deve obter.

A111. Se, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma matéria chega à atenção do profissional que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida, é-lhe exigido pelo parágrafo 49L que conceba e execute procedimentos adicionais. Porém, se depois de o fazer ele não for capaz de obter prova suficiente e apropriada seja para concluir que não é provável que a matéria cause uma distorção material na declaração GEE seja para determinar que ela provoca uma distorção material na declaração GEE, então existe uma limitação de âmbito.

Acumulação de Distorções Identificadas (Ref: Parágrafo 50)

A112. O profissional pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções são claramente insignificantes e podem não necessitar de ser acumuladas dado que o profissional espera que a acumulação de tais quantias não irá, claramente,

ter um efeito material na declaração GEE. “Claramente insignificante” não é outra expressão para “não material”. As matérias claramente insignificantes serão de uma ordem de magnitude (para menos) totalmente diferente quando comparada com a materialidade determinada de acordo com esta ISAE, e serão matérias que são claramente inconsequentes quer tomadas individualmente ou em conjunto, quer sejam julgadas por qualquer critério de dimensão, natureza ou circunstâncias. Quando existir qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente insignificantes a matéria é considerada como não sendo claramente insignificante.

Utilização do Trabalho de Outros Profissionais

Comunicação a Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 57(a))

A113. As matérias relevantes que a equipa de trabalho pode comunicar a outros profissionais com respeito ao trabalho a efetuar, à utilização desse trabalho e à forma e conteúdo da comunicação entre o outro profissional e a equipa de trabalho podem incluir:

- A solicitação para que o outro profissional, conhecendo o contexto no qual a equipa de trabalho irá utilizar o seu trabalho, confirme que irá cooperar com a equipa de trabalho.
- A materialidade de execução para o trabalho do outro profissional que poderá ser menor que a materialidade de execução para a declaração GEE (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não poderão ser vistas como claramente insignificantes para a declaração GEE.
- Os riscos identificados de distorção material que são relevantes para o trabalho do outro profissional, e uma solicitação para que ele comunique em tempo oportuno quaisquer outros riscos identificados durante o trabalho que possam ser materiais para a declaração GEE e a resposta que deu a tais riscos.

Comunicação de Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 57(a))

A114. As matérias relevantes que a equipa de trabalho pode solicitar ao outro profissional que lhe comunique incluem:

- Cumprimento dos requisitos éticos relevantes para o trabalho conjunto, incluindo a independência e a competência profissional.
- Cumprimento dos requisitos da equipa de trabalho do grupo.
- Informação sobre casos de incumprimento de leis ou regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção material na declaração GEE.

- Uma listagem de distorções não corrigidas identificadas pelo outro profissional durante o trabalho que não sejam claramente insignificantes.
- Indicadores de possível falta de isenção na preparação de informação relevante.
- Descrição de qualquer deficiência significativa no controlo interno identificada pelo outro profissional durante o trabalho.
- Outras matérias significativas que o outro profissional comunicou ou espera comunicar à entidade, incluindo fraude ou suspeita de fraude.
- Quaisquer outras matérias que possam ser relevantes para a declaração GEE ou que o outro profissional deseje chamar a atenção da equipa de trabalho, incluindo exceções descritas em qualquer declaração escrita que ele solicitou à entidade.
- Os resultados globais e a conclusão ou opinião do outro profissional.

Prova (Ref: Parágrafo 57(b))

A115. As considerações relevantes quando obter prova relacionada com o trabalho do outro profissional podem incluir:

- Discussões com respeito às atividades de negócio relevantes para o trabalho do outro profissional que sejam significativas para a declaração GEE.
- Discussões com respeito à suscetibilidade da informação relevante a distorção material.
- Revisão da documentação sobre riscos identificados de distorção material do outro profissional, respostas a esses riscos e conclusões. Tal documentação pode tomar a forma de memorando que reflita a conclusão do outro profissional com respeito aos riscos identificados.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 58)

A116. Para além das declarações escritas exigidas pelo parágrafo 58, o profissional pode considerar necessário solicitar outras declarações escritas. As pessoas a quem o profissional solicita declarações escritas serão normalmente um membro da gestão sénior ou aos encarregados da governação. Contudo, dado que as estruturas de gestão e governação variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências de ambientes culturais e legais diferentes e características de dimensão e propriedade, não é possível para esta ISAE especificar para todos os trabalhos as pessoas apropriadas a quem solicitar declarações escritas. Por exemplo, a entidade pode ser uma instalação que não seja uma entidade legal separada. Em tais casos, a identificação da pessoa apropriada do órgão de gestão ou dos encarregados da governação a quem se deve dirigir o pedido de declaração escrita exige julgamento profissional.

Acontecimentos Subsequentes (Ref: Parágrafo 61)

A117. Os acontecimentos subsequentes podem incluir, por exemplo, a publicação de fatores de emissão revistos por um organismo como uma agência governamental, alterações a legislação ou regulamento relevante, aumento de conhecimento científico, alterações estruturais significativas na entidade e disponibilidade de métodos de quantificação mais precisos ou a descoberta de um erro significativo.

Informação Comparativa (Ref: Parágrafos 62–63 e 76(c))

A118. A lei ou regulamentos, ou os termos do trabalho, podem especificar requisitos com respeito à apresentação, relato e garantia de fiabilidade de informação comparativa numa declaração GEE. Uma diferença importante entre as demonstrações financeiras e a declaração GEE é que as quantias apresentadas numa declaração GEE mensuram emissões para um período distinto e não são baseados em quantias acumuladas durante um período. Como resultado, a informação comparativa apresentada não afeta a informação do ano corrente a não ser que as emissões tenham sido registadas no período errado e por isso as quantias podem ser baseadas no período inicial de mensuração incorreto.

A119. Quando uma declaração GEE incluir referências a redução de percentagens em emissões ou uma comparação similar de período na informação do período, é importante que o profissional considere a apropriação das comparações. Estas podem ser inapropriadas devido a:

- (a) Alterações significativas nas operações desde o período anterior;
- (b) Alterações significativas nos fatores de conversão; ou
- (c) Inconsistência das fontes ou métodos de mensuração.

A120. Quando é apresentada informação comparativa com a informação corrente das emissões mas alguma ou toda a informação comparativa não é coberta pela conclusão do profissional, é importante que o estado de tal informação seja claramente identificado tanto na declaração GEE como no relatório de garantia de fiabilidade.

Reexpressões (Ref: Parágrafo 62(a))

A121. As quantidades relatadas de GEE num período anterior podem ter de ser reexpressas de acordo com leis ou regulamentos ou os critérios aplicáveis por causa de, por exemplo, aumento de conhecimento científico, alterações estruturais significativas na entidade, a disponibilidade de métodos de quantificação mais precisos ou a descoberta de um erro significativo.

Execução de Procedimentos Sobre Informação Comparativa (Ref: Para 63(a))

A122. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade que inclua garantia de fiabilidade sobre informação comparativa, se o profissional tomar conhecimento que poderá haver uma distorção material na informação comparativa apresentada, os procedimentos a efetuar serão de acordo com os requisitos do parágrafo 49L. No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos a efetuar serão os suficientes para formar uma opinião sobre a informação comparativa.

A123. Se o trabalho não incluir garantia de fiabilidade sobre a informação comparativa, o requisito de efetuar procedimentos nas circunstâncias descritas no parágrafo 63(a) é para satisfazer a obrigação ética do profissional de não estar associado de forma consciente com informação material falsa ou enganadora.

Outras Informações (Ref: Parágrafo 64)

A124. A declaração GEE pode ser publicada com outra informação que não seja coberta pela conclusão do profissional, por exemplo, pode ser incluída como parte de um relatório anual da entidade ou um relatório de sustentabilidade, ou incluído com outra informação específica sobre alterações climáticas tal como:

- Uma análise estratégica, incluindo uma declaração sobre o impacto das alterações climáticas nos objetivos e estratégias da entidade.
- Uma explicação e avaliação qualitativa dos riscos significativos correntes e antecipados associados a alterações climáticas.
- Divulgações sobre as ações da entidade, incluindo os seus planos de longo prazo e de curto prazo para tratar dos riscos, oportunidades e impactos relacionados com as alterações climáticas.
- Divulgações sobre perspetivas futuras, incluindo tendências e fatores relacionados com as alterações climáticas, que são prováveis de afetar a estratégia da entidade ou o tempo em que a estratégia planeada da entidade demora a ser concretizada.
- Uma descrição dos processos de governação e dos recursos da entidade que foram atribuídos à identificação, gestão e supervisão das matérias relacionadas com as alterações climáticas.

A125. Em alguns casos, a entidade pode publicar informação sobre emissões que é calculada numa base diferente da usada para preparar a declaração GEE, por exemplo, a outra informação pode ser preparada numa base “igual para igual” onde as emissões são recalculadas para omitir o efeito de acontecimentos não recorrentes, tal como a abertura de uma nova fábrica ou o encerramento de

uma instalação. O profissional pode procurar remover tal informação se os métodos usados para a preparar não forem permitidos pelos critérios usado na declaração GEE. O profissional poderá também procurar remover qualquer informação narrativa que seja inconsistente com a informação quantitativa incluída na declaração GEE ou que não possa ser substanciada (por exemplo, projeções especulativas ou reivindicações sobre ações futuras).

A126. Ações futuras que podem ser apropriadas tomar quando a outra informação puder afetar a credibilidade da declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade incluem, por exemplo:

- Solicitar que a entidade consulte uma terceira parte qualificada, tal como o advogado da entidade.
- Obter aconselhamento jurídico sobre as consequências das diferentes medidas a tomar.
- Comunicar com outros terceiros, por exemplo, um regulador.
- Reter o relatório de garantia de fiabilidade.
- Abandonar o trabalho, quando for é possível segundo a lei ou regulamentos aplicáveis.
- Descrever o assunto no relatório de garantia de fiabilidade.

Documentação

Documentação dos Procedimentos Efetuados e da Prova Obtida (Ref: Parágrafos 15 e 65–66)

A127. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional prepare em tempo útil documentação do trabalho que proporcione um registo das bases do relatório de garantia de fiabilidade.²³ Apresentam-se a seguir exemplos de matérias que pode ser apropriado incluir na documentação do trabalho:

- Fraude: Os riscos de distorção material e a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos com respeito a fraude e comunicações sobre fraude cometidas à entidade, reguladores e outros.
- Leis e regulamentos: Incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos e resultados das discussões com a entidade e terceiros externos à entidade.
- Planeamento: A estratégia global do trabalho, o plano de trabalho e alterações significativas feitas durante o trabalho e os motivos para tais alterações.

²³ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 42

- **Materialidade:** As quantias seguintes e os fatores considerados na sua determinação: a materialidade para a declaração GEE; se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações; materialidade de execução; e qualquer revisão da materialidade à medida que o trabalho progride.
- **Riscos de distorção material:** a discussão exigida no parágrafo 29 e as decisões significativas alcançadas, os elementos chave do conhecimento obtido com respeito a cada um dos aspetos da entidade e do seu ambiente especificado no parágrafo 23 e os riscos de distorção material que no julgamento do profissional exigiram procedimentos adicionais.
- **Procedimentos adicionais:** a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais efetuados, a ligação entre esses procedimentos adicionais com os riscos de distorção material e os resultados desses procedimentos.
- **Avaliação de distorções:** A quantia abaixo da qual as distorções podem ser vistas como claramente insignificantes, distorções acumuladas durante o trabalho e se elas foram corrigidas e a conclusão do profissional sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em conjunto, e as bases para essa conclusão.

Matérias que Surgem Após a Data do Relatório de Garantia de Fiabilidade
(Ref: Parágrafo 68)

A128. Exemplos de circunstâncias excepcionais incluem factos que o profissional toma conhecimento após a data do relatório de garantia de fiabilidade mas que existiam àquela data e que, se conhecido naquela data, poderiam ter causado uma emenda na declaração GEE ou uma modificação na conclusão do relatório de garantia de fiabilidade do profissional, por exemplo, a descoberta de um erro significativo não corrigido. As alterações resultantes à documentação do trabalho são revistas de acordo com as políticas e procedimentos da firma com respeito a responsabilidades de revisão como exigido pela ISQC 1, com o sócio responsável pelo trabalho a tomar a responsabilidade final pelas alterações.²⁴

Organização do Arquivo Final do Trabalho (Ref: Parágrafo 69)

A129. A ISQC 1 (ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos, que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQC 1) exige que

²⁴ ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, parágrafos 32–33

as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a finalização oportuna da organização do arquivo final dos trabalhos.²⁵ Um limite de tempo apropriado para efetuar este trabalho é normalmente não superior a 60 dias a contar da data do relatório de garantia de fiabilidade.²⁶

Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho (Ref: Parágrafo 71)

A130. Outras matérias que podem ser consideradas na revisão do controlo de qualidade do trabalho incluem:

- A avaliação pela equipa de trabalho da independência da firma em relação ao trabalho.
- Se houve lugar a consultas apropriadas sobre matérias que envolveram diferenças de opinião ou outras matérias difíceis ou contenciosas e as conclusões resultantes dessas consultas.
- Se a documentação do trabalho selecionada para revisão reflete o trabalho realizado com respeito a julgamentos significativos e suporta as conclusões atingidas.

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

Descrição dos Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafos 74(d) e 76(g)(iv))

A131. A preparação da declaração GEE pela entidade exige a inclusão de uma adequada descrição dos critérios aplicáveis nas notas explicativas à declaração. Essa descrição informa os utilizadores do referencial no qual a declaração GEE é baseada e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre vários critérios relativos à forma como foram tratadas matérias particulares numa declaração GEE, por exemplo: que reduções de emissões estão incluídas, caso haja, como foram quantificadas e o que representam e a base para selecionar quais as emissões de Âmbito 3 incluídas e como foram quantificadas.

A132. Uma descrição que a declaração GEE preparada de acordo com critérios particulares é apropriada apenas se tal declaração cumprir todos os requisitos desses critérios e estão em vigor durante o período coberto pela declaração GEE.

A133. Uma descrição dos critérios aplicáveis que contenha uma linguagem qualificada ou limitadora imprecisa (por exemplo, a declaração GEE cumpre

²⁵ ISQC 1, parágrafo 45

²⁶ ISQC 1, parágrafo A54

substancialmente os requisitos de “XYZ”) não é uma descrição adequada dado que pode enganar os utilizadores da declaração GEE.

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 76)

A134. No Apêndice 2 apresentam-se exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade sobre declarações GEE incorporando os elementos estabelecidos no parágrafo 76.

Informação Não Coberta pela Conclusão do Profissional (Ref: Parágrafo 76(c))

A135. Para evitar mal entendidos e confiança indevida em informação não sujeita a garantia de fiabilidade, quando a declaração GEE incluir informação, tal como comparativos, que não seja coberta pela conclusão do profissional, essa informação é geralmente identificada como tal na declaração GEE e no relatório de garantia de fiabilidade do profissional.

Reduções de Emissões (Ref: Parágrafo 76(f))

A136. A redação da declaração a incluir no relatório de garantia de fiabilidade quando a declaração GEE incluir reduções de emissões pode variar consideravelmente dependendo das circunstâncias.

A137. A disponibilidade de informação relevante e fiável com respeito a compensações e outras reduções de emissões varia muito e, conseqüentemente, a prova disponível aos profissionais para suportar as reduções de emissões reclamadas pela entidade também.

A138. Por causa da natureza variada das reduções de emissões e do, muitas vezes, reduzido número e natureza dos procedimentos que podem ser aplicados pelo profissional, esta ISAE exige a identificação no relatório de garantia de fiabilidade dessas reduções de emissões, se existirem, que são cobertas pela conclusão do profissional e uma declaração da responsabilidade do profissional a elas respeitantes.

A139. Uma declaração da responsabilidade do profissional com respeito a reduções de emissões pode ser redigida como segue quando as reduções de emissões são compostas por compensações: “A declaração GEE inclui uma redução de emissões da entidade ABC no ano de yyy toneladas de CO_{2-e} relacionada com compensações. Efetuámos procedimentos sobre se essas compensações foram adquiridas durante o ano e sobre se a descrição delas na declaração GEE é um resumo razoável dos contratos relevantes e documentação

relacionada. Não efetuámos, contudo, quaisquer procedimentos relacionados com os fornecedores externos dessas compensações e não expressamos qualquer conclusão sobre se essas compensações resultaram, ou irão resultar, numa redução de yyy toneladas de CO_{2-e} .”

Utilização do Relatório de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 76(g)(iii))

A140. Tal como no caso da identificação do destinatário do relatório de garantia de fiabilidade, o profissional pode considerar apropriado incluir um texto no corpo do relatório que especifique o objetivo para que (ou os utilizadores para quem) o relatório foi preparado. Por exemplo, quando a declaração GEE vai ser registada publicamente, pode ser apropriado que as notas explicativas à declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade incluam uma declaração que indique que o relatório é destinado a utilizadores que têm um conhecimento razoável das atividades relacionadas com GEE e que estudaram a informação na declaração GEE com diligência razoável e compreendem que a declaração GEE é preparada e garantida com níveis apropriados de materialidade.

A141. Para além disso, o profissional pode considerar apropriado incluir um texto que restrinja a distribuição do relatório de garantia de fiabilidade a outros que não os utilizadores específicos, bem como restrinja a sua utilização por outros ou a sua utilização para outros fins.

Resumo dos Procedimentos do Profissional (Ref: Parágrafo 76(h)(ii))

A142. O relatório de garantia de fiabilidade num trabalho de garantia razoável de fiabilidade segue geralmente uma redação normalizada e só descreve de forma breve os procedimentos efetuados. Isto porque, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, descrever com qualquer nível de detalhe os procedimentos específicos efetuados não iria ajudar os utilizadores a compreenderem que, em todos os casos em que um relatório não modificado é emitido, foi obtida prova suficiente e apropriada pelo profissional para o habilitar a expressar uma opinião.

A143. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para que os utilizadores compreendam a conclusão expressa no respetivo relatório. Uma descrição dos procedimentos do profissional num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é, por isso, geralmente mais detalhada do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Pode também ser apropriado incluir uma descrição dos procedimentos que não foram efetuados e que seriam geralmente efetuados num trabalho de garantia razoável de

fiabilidade. Contudo, uma identificação completa de todos os procedimentos pode não ser possível porque o conhecimento e avaliação dos riscos exigidos pelo profissional são menores do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Os fatores a considerar ao fazer essa determinação e o nível de detalhe a proporcionar incluem:

- Circunstâncias específicas à entidade (por exemplo, a natureza diferenciadora das atividades da entidade comparada com as naturezas típicas do setor).
- Circunstâncias específicas do trabalho que afetaram a natureza e extensão dos procedimentos efetuados.
- As expectativas dos utilizadores sobre o nível de detalhe a proporcionar no relatório, com base na prática de mercado ou em leis e regulamentos aplicáveis.

A144. Ao descrever os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, é importante que eles sejam escritos de uma forma objetiva mas que não sejam sumarizados a um tal nível que se tornem ambíguos, nem sejam escritos de uma forma exagerada ou embelezada ou que implique que foi obtida uma garantia razoável de fiabilidade. É também importante que a descrição dos procedimentos não dê a impressão de que foi efetuado um trabalho de procedimentos acordados, e na maioria dos casos não irá detalhar o plano total do trabalho.

A assinatura do Profissional (Ref: Parágrafo 76(k))

A145. A assinatura do profissional é ou em nome da firma, ou em nome pessoal, ou ambos, como apropriado na jurisdição em particular. Além da assinatura do profissional, em algumas jurisdições, pode ser exigido ao profissional que declare no relatório a sua designação profissional ou o facto de ele ou a firma, como apropriado, ser reconhecido pela autoridade licenciadora apropriada naquela jurisdição.

Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias (Ref: Parágrafo 77)

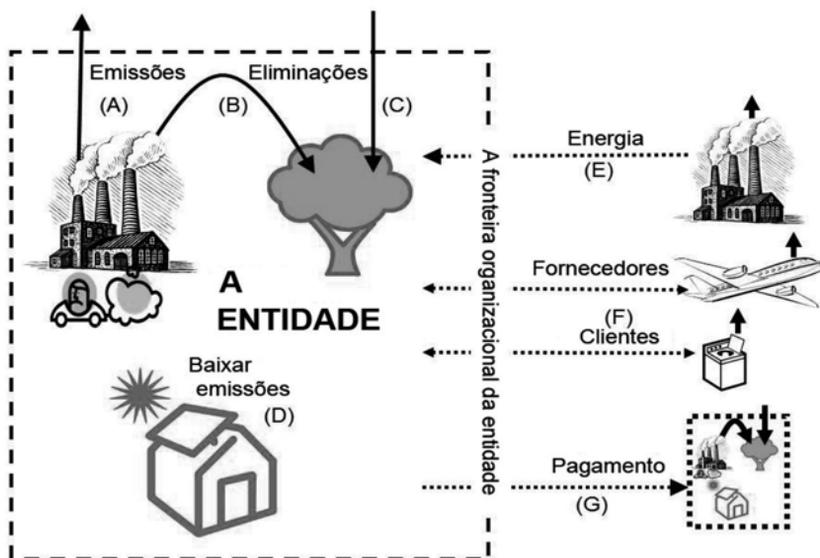
A146. Uma utilização extensiva de parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias diminui a eficácia da comunicação do profissional de tais matérias.

A147. Um parágrafo de ênfase pode ser apropriado quando, por exemplo, foram utilizados critérios diferentes ou os critérios foram revistos, atualizados ou interpretados de forma diferente de períodos anteriores e isto teve um efeito fundamental nas emissões relatadas, ou a avaria de um sistema em parte

do período considerado significou que foi usada extrapolação para estimar emissões para aquele tempo e que isto foi descrito na declaração GEE.

- A148. Um parágrafo de outras matérias pode ser apropriado quando, por exemplo, o âmbito do trabalho foi alterado significativamente desde o período anterior e isto não foi descrito na declaração GEE.
- A149. O conteúdo de um parágrafo de ênfase inclui uma referência clara à matéria a ser enfatizada e onde podem ser encontradas as divulgações relevantes que descrevem totalmente a matéria na declaração GEE. Também indica que a conclusão do profissional não é modificada com respeito à matéria enfatizada. (ver também parágrafo A125)
- A150. O conteúdo de um parágrafo de outras matérias reflete claramente que não se exige que essa outra matéria seja apresentada e divulgada na declaração GEE. O parágrafo 77 limita o uso de parágrafos de outras matérias a matérias relevantes para a compreensão do trabalho pelos utilizadores, as responsabilidades do profissional ou o relatório de garantia de fiabilidade, que o profissional considera necessário comunicar no relatório de garantia de fiabilidade. (ver também o parágrafo A124)
- A151. A inclusão de recomendações do profissional no relatório de garantia de fiabilidade relativas a matérias tais como melhorias no sistema de informação da entidade pode implicar que tais matérias não foram tratadas apropriadamente na preparação da declaração GEE. Tais recomendações podem ser comunicadas, por exemplo, numa carta ao órgão de gestão ou numa discussão com os encarregados da governação. As considerações relevantes sobre a decisão de incluir ou não recomendações no relatório de garantia de fiabilidade incluem se a sua natureza é relevante para as necessidades de informação dos utilizadores e se elas estão redigidas de forma apropriada para assegurar que não serão confundidas como uma reserva na conclusão do profissional sobre a declaração GEE.
- A152. Um parágrafo de outras matérias não inclui informação que o profissional está proibido de prestar por leis, regulamentos ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relacionadas com a confidencialidade da informação. Um parágrafo de outras matérias também não inclui informação que seja exigido facultar pelo órgão de gestão.

Emissões, Eliminações e Reduções de Emissões



A = Emissões diretas, ou de Âmbito 1 (ver parágrafo A8)

B = Eliminações (emissões que são geradas dentro da fronteira organizacional da entidade mas capturadas e armazenadas dentro dessa fronteira em vez de lançadas para a atmosfera. Elas são geralmente contadas numa base bruta, isto é, como uma emissão de Âmbito 1 e uma eliminação) (ver parágrafo A14)

C = Eliminações (GEE que a entidade eliminou da atmosfera) (ver parágrafo A14)

D = Ações que a entidade toma para reduzir as suas emissões. Tais ações podem reduzir as emissões de Âmbito 1 (por exemplo, usando veículos com mais fuel eficiente), emissões de Âmbito 2 (por exemplo, instalando painéis solares para reduzir a quantidade de eletricidade adquirida) ou emissões de Âmbito 3 (por exemplo, reduzindo as viagens de negócios ou vendendo produtos que requerem menos energia para serem utilizados). A entidade pode referir estas ações nas notas explicativas à declaração GEE, mas elas só afetam a quantificação das emissões na face da declaração GEE da entidade na medida em que as emissões relatadas são menores do que iriam ser ou constituem uma redução de emissões de acordo com os critérios aplicáveis (ver parágrafo A11).

E = Emissões de Âmbito 2 (ver parágrafo A9).

F = Emissões de Âmbito 3 (ver parágrafo A10).

G = Reduções de emissões, incluindo compensações compradas (ver parágrafos A11–A13).

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A134)

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações GEE

Exemplo 1:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- É um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
- A declaração GEE da entidade não contém emissões de Âmbito 3.
- A declaração GEE não contém reduções de emissões.
- A declaração GEE não contém informação comparativa.

O exemplo seguinte é apenas ilustrativo e para orientação e não pretende ser exaustivo ou aplicável a todas as situações

RELATÓRIO DE GARANTIA RAZOÁVEL DE FIABILIDADE DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA (GEE) DA SOCIEDADE ABC

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre a declaração GEE (*este título não é necessário se esta for a única secção*)

Efetúamos um trabalho de garantia razoável de fiabilidade sobre a declaração GEE da sociedade ABC em anexo para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, a qual compreende o Inventário de Emissões e as notas explicativas nas páginas xx a yy. [Este trabalho foi efetuado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.]¹

Responsabilidade da sociedade ABC pela declaração GEE

A sociedade ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [critérios aplicáveis²], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração. Esta responsabilidade inclui a conceção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para que a sua preparação esteja isenta de distorção material, devido a fraude ou erro.

¹ Esta frase deve ser eliminada se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho foi só para relatar sobre emissões de Âmbito 2 e não foram utilizados outros peritos).

² Os [critérios aplicáveis] estão disponíveis para download gratuito em www.#####.

[Conforme descrito na Nota 1 da declaração GEE,]³ a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

A nossa independência e controlo de qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1⁴ e, conseqüentemente, mantém um sistema abrangente de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A nossa responsabilidade

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a declaração GEE com base na prova que obtivemos. Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* (“ISAE 3410”), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material.

Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade de acordo com a ISAE 3410 envolve a execução de procedimentos para obter prova acerca da quantificação das emissões e informação relacionada na declaração GEE. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material, devido a fraude ou erro, na declaração GEE. Ao fazer essas avaliações de risco considerámos o controlo interno relevante para a preparação pela ABC da declaração GEE. Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade também inclui:

- Avaliar a adequação nas circunstâncias da utilização pela ABC de [*critérios aplicáveis*], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE, como base para a sua preparação;

³ Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração GEE, esta parte deve ser eliminada.

⁴ SQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

- Avaliar a apropriação dos métodos de quantificação e das políticas de relato utilizadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela ABC; e
- Avaliar a apresentação global da declaração GEE.

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, a declaração GEE para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares (*só aplicável a alguns trabalhos*)

[A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Domicílio do profissional]

Exemplo 2:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **É um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.**
- **A declaração GEE da entidade não contém emissões de Âmbito 3.**
- **A declaração GEE não contém reduções de emissões.**
- **A declaração GEE não contém informação comparativa.**

O exemplo seguinte é apenas ilustrativo e para orientação e não pretende ser exaustivo ou aplicável a todas as situações

RELATÓRIO DE GARANTIA LIMITADA DE FIABILIDADE DO
PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE
GASES COM EFEITO DE ESTUFA (GEE) DA SOCIEDADE ABC

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre a declaração GEE (*este título não é necessário se esta for a única secção*)

Efetúamos um trabalho de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE da sociedade ABC em anexo para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, a qual compreende o Inventário de Emissões [e as notas explicativas nas páginas xx a yy]. [Este trabalho foi efetuado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.]⁵

Responsabilidade da sociedade ABC pela declaração GEE

A sociedade ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [critérios aplicáveis⁶], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração. Esta responsabilidade inclui a conceção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para que a sua preparação esteja isenta de distorção material, devido a fraude ou erro.

[Conforme descrito na Nota 1 da declaração GEE,]⁷ a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

⁵ Esta frase deve ser eliminada se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho foi só para relatar sobre emissões de Âmbito 2 e não foram utilizados outros peritos).

⁶ Os [critérios aplicáveis] estão disponíveis para download gratuito em www.#####.

⁷ Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração GEE, esta parte deve ser eliminada.

A nossa independência e controlo de qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1⁸ e, conseqüentemente, mantém um sistema abrangente de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A nossa responsabilidade

A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE com base nos procedimentos que efetuámos e na prova que obtivemos. Efetuámos o nosso trabalho de garantia limitada de fiabilidade de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* (“ISAE 3410”), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos este trabalho para obter garantia limitada de fiabilidade sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material.

Um trabalho de garantia limitada de fiabilidade de acordo com a ISAE 3410 envolve a avaliação da adequação nas circunstâncias da do uso pela ABC dos [critérios aplicáveis] como base para a preparação da declaração GEE, avaliar os riscos de distorção material da declaração devido a fraude ou erro, responder aos riscos de distorção material como necessário nas circunstâncias e avaliar a apresentação global da declaração GEE. Um trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente menor em âmbito do que um trabalho de garantia razoável de fiabilidade tanto em relação aos procedimentos de avaliação de risco, incluindo uma compreensão do controlo interno, como aos procedimentos efetuados em resposta aos riscos avaliados.

Os procedimentos que efetuámos foram baseados no nosso julgamento profissional e incluíram indagações, observação de processos efetuados, inspeção de documentos, procedimentos analíticos, avaliação da apropriação dos métodos de quantificação e das políticas de relato e confirmação ou reconciliação com os registos subjacentes.

[O profissional pode inserir um resumo da natureza e extensão dos procedimentos efetuados que, no seu julgamento, proporcionem informação adicional que pode ser

⁸ ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

relevante para o conhecimento dos utilizadores da base para a sua conclusão.⁹ A secção seguinte foi preparada como orientação, e os exemplos de procedimentos não são uma lista exaustiva quer do tipo, quer da extensão, dos procedimentos que poderiam ser importantes para os utilizadores entenderem o trabalho que foi feito.]¹⁰

Dadas as circunstâncias do trabalho ao efetuar os procedimentos acima referidos:

- Obtivemos através de indagações uma compreensão do ambiente de controlo e dos sistemas de informação da ABC relevantes para a quantificação e relato de emissões, mas não avaliamos a conceção de atividades particulares de controlo, nem obtivemos prova sobre a sua implementação nem testámos a sua eficácia operacional.
- Avaliamos se os métodos da ABC para desenvolver estimativas são apropriados e se foram consistentemente aplicados. Contudo, os nossos procedimentos não incluíram testar a informação sobre a qual as estimativas se basearam nem desenvolvemos separadamente as nossas próprias estimativas para as confrontar com as estimativas da ABC.
- Realizámos visitas a instalações [em três locais] para avaliar a plenitude das fontes de emissões, métodos de recolha de informação, informação fonte e pressupostos relevantes aplicáveis a estes lugares. Os lugares selecionados para testes foram escolhidos tomando em consideração as suas emissões relativamente ao total de emissões, fontes de emissões e locais selecionados em períodos anteriores. Os nossos procedimentos [incluíram/não incluíram] testes aos sistemas de informação para recolher e agregar informação sobre instalações ou os controlos nestes lugares.]¹¹

Os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variam na sua natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Consequentemente, o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente menor que a garantia de fiabilidade que teria sido obtida se tivéssemos efetuado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Assim, não expressamos uma opinião de garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE da sociedade ABC foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

⁹ *Os procedimentos são para ser resumidos, mas não até à extensão que se tornem ambíguos nem descritos de uma forma que seja exagerada nem embelezada ou que implique que uma garantia razoável de fiabilidade foi obtida. É importante que uma descrição dos procedimentos não dê a impressão que foi efetuado um trabalho de procedimentos acordados, e que na maioria dos casos não irá detalhar o plano total de trabalho.*

¹⁰ No relatório final, este parágrafo explicativo será eliminado.

¹¹ Esta secção deve ser eliminada se o profissional concluir que a informação detalhada sobre os procedimentos efetuados não é necessária nas circunstâncias do trabalho.

Conclusão de garantia limitada de fiabilidade

Com base nos procedimentos que efetuámos e a prova que obtivemos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a declaração GEE da sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares (*só aplicável a alguns trabalhos*)

[A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Domicílio do profissional]

NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3420

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE PARA RELATAR SOBRE A COMPILAÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRÓ-FORMA INCLUÍDA EM PROSPETOS

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de, ou após,
1 de março de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISAE	1–8
Data de Eficácia	9
Objetivos	10
Definições	11
Requisitos	
ISAE 3000 (Revista)	12
Aceitação do Trabalho	13
Planeamento e Execução do Trabalho	14–27
Declarações Escritas	28
Formação da Opinião	29–30
Forma da Opinião	31–34
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	35
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISAE	A1
Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos	A2–A3
Compilação de Informação Financeira Pró-forma	A4–A5
Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade	A6
Definições	A7–A9
Aceitação do Trabalho	A10–A12

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE PARA RELATAR SOBRE A COMPILAÇÃO DE
INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRÓ-FORMA INCLUÍDA EM PROSPETOS

Planeamento e Execução do Trabalho	A13–A44
Declarações Escritas	A45
Formação da Opinião	A46–A50
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	A51–A57
Apêndice: Exemplo de um Relatório do Profissional com Opinião não Modificada	

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-Forma Incluída em Prospetos* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

Âmbito desta ISAE

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos de garantia razoável de fiabilidade efetuados por um profissional¹ para relatar sobre a compilação efetuada pela parte responsável² de informação financeira pró-forma incluída em prospetos. Esta ISAE aplica-se nos casos em que:
 - Esse relato é exigido pela lei ou regulamento do mercado dos valores mobiliários (“lei ou regulamento relevante”) da jurisdição onde o prospeto vai ser emitido; ou
 - O relato é uma prática geralmente aceite nessa jurisdição. (Ref: Parágrafo A1)

Natureza da Responsabilidade do Profissional

2. Num trabalho efetuado de acordo com esta ISAE, o profissional não tem qualquer responsabilidade de compilar a informação financeira pró-forma para a entidade sendo essa responsabilidade da própria entidade (a parte responsável). A única responsabilidade do profissional é a de relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.
3. Esta ISAE não trata de trabalhos que não sejam de garantia de fiabilidade em que o profissional foi contratado pela entidade para compilar as suas demonstrações financeiras históricas.

Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos

4. A finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de divulgar o impacto de um acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Isto é conseguido fazendo ajustamentos pró-forma à informação financeira não ajustada. A informação financeira pró-forma não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade. (Ref: Parágrafos A2–A3)

¹ ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*, parágrafo 12(r).

² ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(v)

Compilação de Informação Financeira Pró-forma

5. A compilação de informação financeira pró-forma envolve a recolha, classificação, sumarização e apresentação da informação financeira pela parte responsável que divulgue o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data selecionada. As etapas deste processo incluem:
- A identificação das fontes da informação financeira não ajustada a usar na compilação da informação financeira pró-forma e a extração da informação financeira não ajustada dessas fontes; (Ref: Parágrafos A4–A5)
 - A execução de ajustamentos pró-forma à informação financeira não ajustada para a finalidade relativamente à qual a informação financeira pró-forma é apresentada; e
 - A apresentação da informação financeira pró-forma daí resultante acompanhada de notas explicativas.

Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade

6. Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma envolve a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados pela parte responsável na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se: (Ref: Parágrafo A6)
- Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
 - A coluna pró-forma resultante (ver parágrafo 11(c)) reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada.

O trabalho também inclui a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma. Porém, isso não implica que o profissional atualize ou reemita quaisquer relatórios ou opiniões sobre a informação financeira histórica usada na compilação da informação financeira pró-forma, ou que execute uma auditoria ou revisão da informação financeira usada para essa compilação.

Relação com a ISAE 3000 (Revista), outras normas profissionais e outros requisitos

7. Exige-se que o profissional cumpra a ISAE 3000 (Revista) e a presente ISAE quando efetua um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída num prospeto. Esta ISAE complementa, mas não substitui, a ISAE 3000 (Revista), e detalha como a ISAE 3000 (Revista) se aplica num trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída num prospeto.
8. O cumprimento com a ISAE 3000 (Revista) exige, entre outras coisas, o cumprimento com as Partes A e B do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo *International Ethics Standards Board for Accountants* (Código do IESBA) relacionado com trabalhos de garantia de fiabilidade ou outros requisitos profissionais ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam no mínimo tão exigentes.³ Também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja um membro da firma que aplica a ISQC 1,⁴ ou outros requisitos profissionais ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQC 1.

Data de Eficácia

9. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de, ou após, 31 de março de 2013.

Objetivos

10. Os objetivos do profissional são:
 - (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; e
 - (b) Relatar de acordo com as suas conclusões.

Definições

11. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:
 - (a) Ajustamentos pró-forma – Em relação a informação financeira não ajustada incluem:

³ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(a), 20 e 34

⁴ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(b) e 31(a). Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

- (i) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que divulguem o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação; e
- (ii) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que sejam necessários para que a informação financeira pró-forma seja compilada numa base consistente com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade que relata e com as suas políticas contabilísticas desse referencial. (Ref: Parágrafos A15–A16)

Os ajustamentos pró-forma incluem informação financeira relevante sobre um negócio que foi, ou está para ser, adquirido ou alienado na medida em que tal informação seja usada na compilação de informação financeira pró-forma (informação financeira da entidade adquirida ou alienada).

- (b) Critérios aplicáveis – Os critérios usados pela parte responsável quando compila informação financeira pró-forma. Esses critérios podem ser estabelecidos por um organismo autorizado ou reconhecido pela emissão de normas ou por lei ou regulamento. Quando não existirem critérios estabelecidos eles serão desenvolvidos pela parte responsável. (Ref: Parágrafos A7–A9)
- (c) Informação financeira não ajustada – Informação financeira da entidade à qual são feitos ajustamentos pela parte responsável. (Ref: Parágrafos A4–A5).
- (d) Informação financeira pró-forma – Informação financeira mostrada em conjunto com ajustamentos para divulgar o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Nesta ISAE, presume-se que a informação financeira pró-forma é apresentada em formato tabular consistindo (a) da informação financeira não ajustada, (b) dos ajustamentos pró-forma, e (c) de uma coluna pró-forma resultante do processo. (Ref: Parágrafo A2)
- (e) Informação financeira publicada – Informação financeira da entidade, ou de uma entidade adquirida ou alienada, que seja tornada pública.
- (f) Prospeto – Documento emitido nos termos de requisitos legais ou regulamentares relativos a valores mobiliários da entidade sobre os quais se prevê que um terceiro possa tomar uma decisão de investimento.

Requisitos

ISAE 3000 (Revista)

12. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000 (Revista).

Aceitação do Trabalho

13. Antes de aceitar um trabalho para relatar sobre se a informação financeira pró-forma incluída em prospetos foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis, o profissional deve:
- (a) Avaliar se as pessoas que vão efetuar o trabalho dispõem coletivamente das capacidades e competências apropriadas; (Ref: Parágrafo A10)
 - (b) Com base no conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho e em discussões prévias com a parte responsável, avaliar que os critérios a aplicar são adequados e que não é provável que a informação financeira pró-forma seja enganadora para a finalidade pretendida;
 - (c) Avaliar a redação da opinião prescrita por lei ou regulamento relevante, se existir, para determinar se está em condições de expressar a opinião como descrita com base dos procedimentos especificados nesta ISAE; (Ref: Parágrafos A54–A56)
 - (d) Nos casos em que as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada e qualquer informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas são extraídas foram sujeitas a auditoria ou revisão e foi emitida uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão modificada, ou existe um parágrafo de ênfase, considerar se a lei ou regulamento relevante permite ou não que no relatório do profissional seja feito uso ou referência à opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada, ou ao parágrafo de ênfase, relativas a essas fontes;
 - (e) Se a informação financeira histórica da entidade nunca tiver sido sujeita a auditoria ou a revisão, considerar se pode obter um conhecimento suficiente da entidade e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro para efetuar o trabalho; (Ref: Parágrafo A31)
 - (f) Se o acontecimento ou a transação incluírem uma aquisição e a informação financeira histórica da entidade adquirida nunca foi sujeita a auditoria ou revisão, considerar se pode obter um conhecimento suficiente da entidade adquirida e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro para efetuar o trabalho; e
 - (g) Obter o acordo da parte responsável de que reconhece e aceita as suas responsabilidades quanto ao seguinte: (Ref: Parágrafos A11–A12)

- (i) Divulgar e descrever adequadamente os critérios aplicáveis se eles não forem públicos;
- (ii) Compilar a informação financeira pró-forma na base dos critérios aplicáveis; e
- (iii) Proporcionar ao profissional:
 - a. Acesso a toda a informação (incluindo, quando necessário ao trabalho, informação sobre as entidades adquiridas numa concentração de atividades empresariais), tal como registos, documentos e outro material, relevante para avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis;
 - b. Informação adicional que seja solicitada à parte responsável para os objetivos do trabalho;
 - c. Acesso aos indivíduos da entidade e aos seus assessores dos quais o profissional determine ser necessário obter prova para avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; e
 - d. Quando necessário para os objetivos do trabalho, acesso aos indivíduos apropriados das entidades adquiridas numa concentração de atividades empresariais.

Planeamento e Execução do Trabalho

Avaliação da Adequação dos Critérios Aplicáveis

14. O profissional deve avaliar se os critérios aplicáveis são adequados, tal como exigido pela ISAE 3000 (Revista),⁵ e deve determinar em particular que eles incluem no mínimo:
- (a) A informação financeira não ajustada foi extraída de uma fonte apropriada; (Ref: Parágrafos A4–A5 e A27)
 - (b) Os ajustamentos pró-forma são:
 - (i) Diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação; (Ref: Parágrafo A13)
 - (ii) Suportados factualmente; e (Ref: Parágrafo A14)

⁵ ISAE 3000 (Revista), parágrafos 42(b)(ii) e A45

- (iii) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as políticas contábilísticas desse referencial; e (Ref: Parágrafos A15–A16)
 - (c) É feita uma apresentação apropriada e são feitas divulgações que permitam aos utilizadores compreenderem a informação preparada. (Ref: Parágrafos A2–A3 e A42)
15. Adicionalmente, o profissional deve avaliar se os critérios aplicáveis:
- (a) São consistentes, e não conflituam, com a lei ou regulamentos; e
 - (b) Não resultam em informação financeira pró-forma que possa ser enganadora.

Materialidade

16. Quando planear e efetuar o trabalho, o profissional deve considerar a materialidade com respeito à avaliação sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. (Ref: Parágrafos A17–A18)

Obter Conhecimento da Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma e de Outras Circunstâncias do Trabalho

17. O profissional deve obter conhecimento do seguinte: (Ref: Parágrafo A19)
- (a) O acontecimento ou transação relativamente ao qual a informação financeira pró-forma está a ser compilada;
 - (b) A forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma; (Ref: Parágrafos A20–A21)
 - (c) A natureza da entidade e de qualquer entidade adquirida ou alienada, incluindo: (Ref: Parágrafos A22–A23)
 - (i) As suas operações;
 - (ii) Os seus ativos e passivos; e
 - (iii) A forma como estão estruturadas e são financiadas;
 - (d) Os fatores legais, regulamentares e do setor relevantes, bem como outros fatores externos, relativos à entidade e a qualquer entidade adquirida ou alienada; e (Ver parágrafos A24 a A26)
 - (e) O referencial de relato financeiro aplicável e as práticas contábilísticas e de relato financeiro da entidade e de qualquer entidade adquirida ou alienada, incluindo a seleção e aplicação das políticas contábilísticas respetivas.

Obter Prova Acerca da Apropriação das Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída

18. O profissional deve avaliar se a parte responsável extraiu a informação financeira não ajustada de fontes apropriadas. (Ref: Parágrafos A27–A28)
19. Se não tiver sido emitido um relatório de auditoria ou de revisão sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, o profissional deve efetuar procedimentos que confirmem que a fonte é apropriada. (Ref: Parágrafos A29–A31)
20. O profissional deve avaliar se a parte responsável extraiu de forma apropriada a informação financeira não ajustada das fontes.

Obter Prova Acerca da Apropriação dos Ajustamentos Pró-forma

21. Quando o profissional avalia se os ajustamentos pró-forma são apropriados, deve determinar se a parte responsável identificou os ajustamentos pró-forma necessários para divulgar o impacto do acontecimento ou transação à data ou no período divulgado. (Ref: Parágrafo A32)
22. Quando o profissional avalia se os ajustamentos pró-forma estão de acordo com os critérios aplicáveis, deve determinar se eles são:
 - (a) Diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação; (Ref: Parágrafo A13)
 - (b) Suportados factualmente. Se for incluída informação financeira de entidades adquiridas ou alienadas nos ajustamentos pró-forma e não existirem relatórios de auditoria ou revisão das fontes com base nas quais tal informação financeira foi extraída, o profissional deve efetuar procedimentos que confirmem que essa informação financeira é suportável factualmente; e (Ref: Parágrafos A14 e A33–A38)
 - (c) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. (Ref: Parágrafos A15-A16)

Opinião de Auditoria ou Conclusão de Revisão Modificada, ou Parágrafo de Ênfase, com Respeito às Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída ou às Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira das Entidades Adquiridas ou Alienadas foi Extraída

23. Pode ter sido expressa uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão quer com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída, ou pode ter sido emitido

um relatório com parágrafos de ênfase em relação a essas fontes. Nestas circunstâncias, se a lei ou regulamento não proibirem o uso de tais fontes, o profissional deve avaliar:

- (a) A consequência potencial de a informação financeira pró-forma poder não ter sido compilada, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis; (Ref: Parágrafo A39)
- (b) Que medidas adicionais apropriadas deve tomar; e (Ref: Parágrafo A40)
- (c) Se existe algum efeito na capacidade de relatar de acordo com os termos do trabalho, incluindo qualquer efeito no próprio relatório.

Não Apropriação das Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira Não Ajustada ou os Ajustamentos Pró-forma Foram Extraídos

24. Se, na base dos procedimentos efetuados, o profissional identificar que a parte responsável:

- (a) Usou fontes não apropriadas das quais extraiu a informação financeira não ajustada; ou
- (b) Omitiu ajustamentos pró-forma que deviam ser incluídos, fez ajustamentos pró-forma que não estão de acordo com os critérios aplicáveis ou fez ajustamentos inapropriados,

deve discutir o assunto com a parte responsável. Se o profissional não conseguir chegar a acordo com a parte responsável sobre como o assunto deve ser resolvido, deve avaliar que novas medidas deve tomar. (Ref: Parágrafo A40)

Obter Prova Acerca dos Cálculos da Informação Financeira Pró-forma

25. O profissional deve avaliar se os cálculos da informação financeira pró-forma estão aritmeticamente corretos.

Avaliar a Apresentação da Informação Financeira Pró-forma

26. O profissional deve avaliar a apresentação da informação financeira pró-forma. Isto deve incluir considerações sobre:

- (a) A apresentação global e estrutura da informação financeira pró-forma, incluindo se ela está claramente identificada para a distinguir da informação financeira histórica ou outra; (Ref: Parágrafos A2–A3)
- (b) Se a informação financeira pró-forma e respectivas notas explicativas divulgam o impacto do acontecimento ou transação de uma forma que não seja enganadora; (Ref: Parágrafo A41)

- (c) Se foram feitas divulgações apropriadas com a informação financeira pró-forma para permitir aos utilizadores compreenderem a informação apresentada; e (Ref: Parágrafo A42)
 - (d) Se o profissional teve conhecimento de quaisquer acontecimentos significativos subsequentes à data das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída que possa exigir referência, ou divulgação, na informação financeira pró-forma. (Ref: Parágrafo A43)
27. O profissional deve ler a restante informação incluída nos prospetos que contenham informação financeira pró-forma para identificar eventuais inconsistências materiais entre elas. Se, ao ler essa restante informação, o profissional identificar alguma inconsistência material ou tomar conhecimento de uma distorção material de facto nessa restante informação, deve discutir o assunto com a parte responsável. Se for necessária correção e a parte responsável recusar fazê-la, o profissional deve tomar medidas adicionais apropriadas. (Ref: Parágrafo A44)

Declarações Escritas

28. O profissional deve solicitar declarações escritas à parte responsável confirmando que:
- (a) Na compilação da informação financeira pró-forma, identificou todos os ajustamentos pró-forma apropriados necessários para divulgar o impacto do acontecimento ou transação à data ou para o período de divulgação; e (Ref: Parágrafo A45)
 - (b) A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Formação da Opinião

29. O profissional deve formar uma opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. (Ref: Parágrafos A46–A48)
30. Para formar essa opinião, o profissional deve concluir se obteve prova suficiente e apropriada sobre se a compilação da informação financeira pró-forma está isenta de omissões materiais ou se foram usados ou aplicados ajustamentos pró-forma inapropriados. Esta conclusão deve incluir uma avaliação sobre se a parte responsável fez divulgações adequadas e se descreveu os critérios aplicáveis na medida em que eles não estejam publicamente disponíveis. (Ref: Parágrafo A49–A50)

Forma da Opinião

Opinião Não Modificada

31. O profissional deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Opinião Modificada

32. Em muitas jurisdições, a lei ou regulamento relevante proíbe a publicação de prospectos que contenham uma opinião modificada sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Quando for este o caso e o profissional concluir que, ainda assim, é apropriado emitir uma opinião modificada de acordo com a ISAE 3000 (Revista), deve discutir o assunto com a parte responsável. Se a parte responsável não concordar em fazer os ajustamentos necessários, o profissional deve:
- (a) Reter o relatório;
 - (b) Abandonar o trabalho; ou
 - (c) Considerar aconselhamento jurídico.
33. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento relevante pode não proibir a publicação de prospectos que contenham uma opinião modificada sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nestas jurisdições, se o profissional concluir que é apropriado emitir uma opinião modificada de acordo com a ISAE 3000 (Revista), deve aplicar os requisitos da ISAE 3000 (Revista)⁶ relativos a opiniões modificadas.

Parágrafo de Ênfase

34. Em algumas circunstâncias, o profissional pode considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para um assunto apresentado na informação financeira pró-forma ou divulgado nas notas explicativas que a acompanham. Isso pode ser o caso quando, na sua opinião, o assunto é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nestas circunstâncias, o profissional deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório desde que tenha obtido prova suficiente e apropriada de que o assunto não afeta a opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

⁶ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 74

O parágrafo de ênfase deve apenas fazer referência para informação apresentada ou divulgada na informação financeira pró-forma e nas notas explicativas que a acompanham.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

35. O relatório do profissional deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos básicos: (Ref: Parágrafo A57)
- (a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A51)
 - (b) Um destinatário, conforme acordado nos termos do trabalho; (Ref: Parágrafo A52)
 - (c) Parágrafos introdutórios que identifiquem: (Ref: Parágrafo A53)
 - (i) A informação financeira pró-forma;
 - (ii) As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída e se foi emitido ou não uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão sobre essas fontes;
 - (iii) A data ou período coberto pela informação financeira pró-forma; e
 - (iv) Uma referência aos critérios aplicáveis na base dos quais a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma, e a origem desses critérios;
 - (d) Uma declaração de que a parte responsável tem a responsabilidade pela compilação da informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis;
 - (e) Uma descrição das responsabilidades do profissional, incluindo declarações indicando que:
 - (i) A responsabilidade do profissional é a de expressar uma opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis;
 - (ii) Para efeitos deste trabalho, o profissional não é responsável pela atualização ou reemissão de quaisquer relatórios ou opiniões emitidos sobre informação financeira histórica usada para compilar a informação financeira pró-forma, nem efetuou uma auditoria ou revisão da informação financeira usada para compilar a informação financeira pró-forma; e
 - (iii) A finalidade da informação financeira pró-forma incluída num prospeto é apenas a de divulgar o impacto de qualquer

acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Consequentemente, o profissional de auditoria não proporciona qualquer garantia de fiabilidade sobre se o desfecho real do acontecimento ou transação à data teria ocorrido tal como apresentado;

- (f) Uma declaração indicando que o trabalho foi efetuado de acordo com a ISAE 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos*, a qual exige que o profissional planeie e efetue procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a parte responsável compilou, em todos os aspetos materiais, a informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis;
- (g) Uma declaração de que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQC 1;
- (h) Uma declaração de que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código do IESBA, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade. Se o profissional não for um auditor em prática pública, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto as Partes A e B do Código do IESBA relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade;
- (i) Declarações sobre o seguinte:
 - (i) Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis envolve a execução de procedimentos para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados pela parte responsável na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se:
 - Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e

- A informação financeira pró-forma reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada;
- (ii) Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional tendo em conta o seu conhecimento da natureza da entidade, do acontecimento ou transação a respeito do qual a informação financeira pró-forma foi compilada, e outras circunstâncias relevantes do trabalho; e
- (iii) O trabalho também envolve a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma;
- (j) A menos que de outra forma seja exigido por lei ou regulamento, a opinião do profissional usando as expressões seguintes, que têm significado equivalente: (Ref: Parágrafo A54–A56)
 - (i) A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*]; ou
 - (ii) A informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada;
- (k) A assinatura do profissional;
- (l) A data do relatório; e
- (m) A localização do profissional.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISAE (Ref: Parágrafo 1)

- A1. Esta norma não aborda as circunstâncias em que a informação financeira pró-forma é apresentada como parte das demonstrações financeiras da entidade nos termos dos requisitos de um referencial de relato financeiro aplicável.

Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos

(Ref: Parágrafos 4, 11(c), 14(c) e 26(a))

- A2. A informação financeira pró-forma é acompanhada de notas explicativas que geralmente divulgam as matérias referidas no parágrafo A42.
- A3. Podem ser feitas diferentes apresentações da informação financeira pró-forma a incluir em prospetos dependendo na natureza do acontecimento ou

transação e da forma como a parte responsável pretende divulgar o impacto desse acontecimento ou transação na informação financeira não ajustada da entidade. Por exemplo, a entidade pode ter adquirido alguns negócios antes de uma oferta pública inicial. Nestas circunstâncias, a parte responsável pode optar por apresentar uma demonstração de ativos líquidos pró-forma para divulgar o impacto das aquisições na posição financeira da entidade e indicadores chave, tal como passivo sobre capital próprio, como se as aquisições tivessem sido combinadas com a entidade numa data anterior. A parte responsável pode também optar por apresentar uma demonstração dos resultados pró-forma para divulgar quais teriam sido os resultados das operações no período findo nessa data. Nestes casos, a natureza da informação financeira pró-forma pode ser descrita sob títulos tais como “Demonstração pró-forma dos ativos líquidos em 31 de dezembro de 20X1” e “Demonstração dos resultados pró-forma para o período findo em 31 de dezembro de 20X1”.

Compilação de Informação Financeira Pró-forma

Informação Financeira Não Ajustada (Ref: Parágrafos 5, 11(f) e 14(a))

- A4. Em muitos casos, as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída será informação financeira pública tal como as demonstrações financeiras anuais ou intercalares.
- A5. Dependendo da forma como a parte responsável opta por divulgar o impacto do acontecimento ou transação, a informação financeira não ajustada pode compreender ou:
- Uma ou mais de demonstrações financeiras isoladas, tal como uma demonstração da posição financeira ou uma demonstração do resultado integral; ou
 - Informação financeira que é apropriadamente resumida de um conjunto completo de demonstrações financeiras, por exemplo, uma demonstração de ativos líquidos.

Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade

(Ref: Parágrafo 6)

- A6. Nesta ISAE, quando se descreve que a informação financeira pró-forma foi “compilada de forma apropriada” significa que a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Definições

CrITÉRIOS AplicÁVEIS (Ref: ParÁgrafo 11(a))

- A7. Quando não existirem critérios aplicáveis para compilar a informação financeira pró-forma, a parte responsável deverá desenvolver critérios baseados, por exemplo, em práticas de determinado setor ou em critérios que tenham sido estabelecidos numa jurisdição, e divulgar esse facto.
- A8. Os critérios aplicáveis para compilar a informação financeira pró-forma serão adequados nas circunstâncias se satisfizerem os requisitos apresentados no parágrafo 14.
- A9. As notas explicativas que acompanham a informação financeira podem incluir mais detalhe sobre dos critérios para descrever como eles divulgam os efeitos de um acontecimento ou transação em particular. Por exemplo:
- A data em que se assume que o acontecimento ocorreu ou a transação foi realizada.
 - A abordagem seguida para imputar rendimentos, gastos, ativos e passivos entre negócios relevantes no caso da alienação de um investimento.

Aceitação do Trabalho

Capacidade e Competências para Efetuar o Trabalho (Ref: ParÁgrafo 13(a))

- A10. O Código do IESBA exige que o profissional detenha conhecimentos profissionais e competências apropriadas, incluindo conhecimento dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e dos negócios, para prestar um serviço profissional competente.⁷ No contexto deste requisito do Código do IESBA, as capacidades e competências relevantes para efetuar o trabalho também incluem matérias como as seguintes:
- Conhecimento e experiência do setor no qual a entidade opera;
 - Conhecimento das leis e regulamentos sobre mercados de capitais e desenvolvimentos associados;
 - Conhecimento dos requisitos para admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado e de transações em mercado de capitais tais como fusões, aquisições e ofertas públicas;
 - Familiaridade com o processo de preparação de prospetos e de admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado; e

⁷ Código do IESBA, parágrafos 130.1–130.3

- Conhecimento de referenciais de relato financeiro usados na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada e, se aplicável, a informação financeira das entidades adquiridas, foram extraídas.

As Responsabilidades da Parte Responsável (Ref: Parágrafo 13(g))

A11. Um trabalho de acordo com esta ISAE é efetuado no pressuposto de que a parte responsável tem conhecimento e compreende que tem as responsabilidades descritas no parágrafo 13(g). Em algumas jurisdições, estas responsabilidades podem estar especificadas por lei ou regulamento. Noutras, pode não haver ou haver pouca definição legal ou regulamentar dessas responsabilidades. Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis tem como pressupostos:

- (a) Que o papel do profissional não envolve tomar responsabilidade pela compilação de tal informação; e
- (b) Que o profissional tem razoável expectativa de obter a informação necessária para o trabalho.

Consequentemente, estes pressupostos são fundamentais para a execução do trabalho. Para evitar mal-entendidos, é acordado com a parte responsável que ela conhece e compreende que tem tais responsabilidades como parte do acordo dos termos do trabalho exigidos pela ISAE 3000 (Revista).⁸

A12. Se a lei ou regulamento prescreverem com detalhe suficiente os termos do trabalho, o profissional apenas precisa de registar o facto de que essa lei ou regulamento se aplica e que a parte responsável conhece e compreende as suas responsabilidades tal como descritas no parágrafo 13(g).

Planeamento e Execução do Trabalho

Avaliação da Adequação dos Critérios Aplicáveis

Ajustamentos Diretamente Atribuíveis (Ref: Parágrafos 14(b)(i) e 22(a))

A13. É necessário que os ajustamentos pró-forma sejam diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação para evitar que a informação financeira pró-forma reflita matérias que não têm origem apenas em resultado do acontecimento ou que não são uma parte integrante da transação. Os ajustamentos diretamente atribuíveis excluem os que dizem respeito a acontecimentos futuros ou que

⁸ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 27

estejam dependentes de ações a tomar após a transação se efetivar, mesmo que tais ações sejam cruciais para a entidade fazer a transação (por exemplo, fecho de instalações de produção excedentárias após a aquisição).

Ajustamentos Suportáveis Factualmente (Ref: Parágrafos 14(b)(ii) e 22(b))

A14. É também necessário que os ajustamentos pró-forma sejam suportáveis factualmente para permitir uma base razoável para a informação financeira pró-forma. Os ajustamentos suportáveis factualmente são de avaliação objetiva. Algumas fontes de suporte factual para a informação financeira pró-forma incluem, por exemplo:

- Acordos de compra e venda.
- Documentos de financiamento para o acontecimento ou transação, tal como acordos de dívida.
- Relatórios de avaliação independentes.
- Outros documentos relativos ao acontecimento ou transação.
- Demonstrações financeiras públicas.
- Outra informação financeira divulgada nos prospetos.
- Ações legais ou regulamentares relevantes, tal como na área de impostos.
- Contratos de trabalho.
- Ações dos encarregados da governação.

Ajustamentos Consistentes com o Referencial de Relato Financeiro Aplicável da Entidade e com as suas Políticas Contabilísticas Baseadas nesse Referencial. (Ref: Parágrafos 11(b)(ii), 14(b)(iii) e 22(c))

A15. Para que a informação financeira pró-forma seja entendível, é necessário que os ajustamentos pró-forma sejam consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. No contexto de uma concentração de atividades empresariais, por exemplo, a compilação da informação financeira pró-forma com bases nos critérios aplicáveis envolve a consideração de matérias tais como:

- Se existem diferenças entre as políticas contabilísticas da entidade adquirida e as da própria entidade; e
- Se as políticas contabilísticas para transações efetuadas pela entidade adquirida que a própria entidade não reconheceu previamente, são políticas que a própria entidade teria adotado para essas transações de

acordo com o referencial de relato financeiro aplicável tendo em conta as suas circunstâncias particulares.

- A16. A avaliação da apropriação das políticas contabilísticas da própria entidade pode também ser necessária em determinadas circunstâncias. Por exemplo, como parte do acontecimento ou transação, a entidade pode propor a emissão, pela primeira vez, de instrumentos financeiros complexos. Se este for o caso, é necessário considerar:
- Se a parte responsável selecionou políticas contabilísticas apropriadas para usar na contabilização de tais instrumentos financeiros de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
 - Se aplicou de forma apropriada essas políticas na compilação da informação financeira pró-forma.

Materialidade (Ref: Parágrafo 16)

- A17. A materialidade com respeito a avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis não depende de uma única medida quantitativa. Em vez disso, ela depende da dimensão e natureza da omissão ou aplicação inapropriada de um elemento da compilação tal como descrito no parágrafo A18, seja ou não intencional. O julgamento sobre estes aspetos da dimensão e natureza dependerão, por sua vez, depender de matérias como:
- O contexto do acontecimento ou transação;
 - A finalidade para que está a ser compilada informação financeira pró-forma; e
 - As circunstâncias do trabalho associadas.
- O fator determinante pode ser a dimensão ou a natureza da matéria, ou uma combinação de ambas.
- A18. O risco de a informação financeira pró-forma poder não se considerar compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis podem surgir quando há evidência de, por exemplo:
- Uso de uma fonte inapropriada da qual se extrai a informação financeira não ajustada.
 - Incorreta extração da informação financeira não ajustada de uma fonte apropriada.
 - Em relação aos ajustamentos, a errada aplicação de políticas contabilísticas ou a não consistência dos ajustamentos com as políticas contabilísticas da entidade.

- Não fazer um ajustamento exigido pelos critérios aplicáveis.
- Fazer um ajustamento que não está de acordo com os critérios aplicáveis.
- Erro matemático nos cálculos da informação financeira pró-forma.
- Divulgações inadequadas, incorretas ou omissas.

Obter Conhecimento da Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma e de Outras Circunstâncias do Trabalho (Ref: Parágrafo 17)

A19. O profissional pode obter este conhecimento através da combinação de procedimentos tais como:

- Questionar a parte responsável e outro pessoal da entidade envolvidos na compilação da informação financeira pró-forma.
- Questionar outros terceiros apropriados tais como os encarregados da governação e os assessores da entidade.
- Ler documentação de suporte relevante tal como contratos ou acordos.
- Ler atas de reuniões dos encarregados da governação.

Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma (Ref: Parágrafo 17(b))

A20. O profissional pode obter conhecimento da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma considerando, por exemplo:

- As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída.
- Os passos dados pela parte responsável para:
 - Extrair a informação financeira não ajustada das fontes.
 - Identificar os ajustamentos pró-forma apropriados, por exemplo, a forma como a parte responsável obteve informação financeira da entidade adquirida quando compila informação financeira pró-forma.
- A competência da parte responsável para compilar a informação financeira pró-forma.
- A natureza e extensão de supervisão pela parte responsável de outro pessoal envolvido na compilação.
- A abordagem seguida pela parte responsável para identificar divulgações apropriadas que suportem a informação financeira pró-forma.

A21. Numa concentração de atividades empresariais ou num desinvestimento, as áreas que podem ser complexas na compilação da informação financeira pró-forma incluem a imputação de rendimentos, gastos, ativos e passivos entre

os negócios relevantes. Assim, é importante que o profissional compreenda a abordagem seguida pela parte responsável e os critérios de tal imputação e que as notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma divulguem essas matérias.

Natureza da Entidade e de Qualquer Entidade Adquirida ou Alienada
(Ref: Parágrafo 17(c))

- A22. Uma entidade adquirida pode ser uma sociedade ou uma operação identificável separadamente de uma outra entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio. Uma entidade alienada pode ser uma sociedade tal como uma subsidiária ou uma parceria, ou uma operação identificável separadamente da entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio.
- A23. O profissional pode ter todo ou parte do conhecimento exigido da entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas, e dos respetivos ambientes, se efetuou uma auditoria ou revisão das respetivas demonstrações financeiras.

Fatores Legais, Regulamentares e do Setor de Atividade Relevantes, e Outros Fatores Externos (Ver parágrafo (Ref: Parágrafo 17(d))

- A24. Os fatores relevantes do setor de atividade incluem condições da indústria respetiva tais como o ambiente competitivo, relacionamentos com fornecedores e clientes e desenvolvimentos tecnológicos. Exemplos de matérias que o profissional pode considerar incluem:
- O mercado e a concorrência, incluindo a procura, a capacidade e os preços.
 - Práticas comuns de negócio no setor de atividade.
 - Atividade cíclica ou sazonal.
 - Tecnologia dos produtos da entidade.
- A25. Os fatores relevantes legais e regulamentares incluem o ambiente legal e regulador. Isto compreende, entre outras coisas, o referencial de relato financeiro aplicável na base do qual a entidade ou qualquer entidade adquirida prepara a respetiva informação financeira, e o ambiente legal e político. Exemplos de matérias que o profissional pode considerar incluem:
- Práticas contabilísticas específicas do setor de atividade.
 - Enquadramento legal e regulamentar para um setor regulado.
 - Leis e regulamentos que afetem significativamente a entidade ou, se aplicável, os negócios adquiridos ou alienados, incluindo atividades diretas de supervisão.

- Impostos.
- Políticas governamentais que atualmente afetem as atividades da entidade ou, se aplicável, os negócios adquiridos ou alienados, tais como políticas monetárias (incluindo controlos cambiais), políticas fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, programas de ajuda do governo), e tarifas ou políticas restritivas de comércio.
- Requisitos ambientais que afetem os negócios e o setor de atividade da própria entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas.

A26. Exemplos de fatores externos que afetam a própria entidade ou as entidades adquiridas ou alienadas que o profissional pode considerar, incluem as condições gerais económicas, taxas de juros e disponibilidade de financiamento, e inflação ou revalorização monetária.

Obter Prova Acerca da Apropriação das Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída

Fatores Relevantes a Considerar (Ref: Parágrafos 14(a) e 18)

- A27. Os fatores que afetam a apropriação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída incluem a existência ou não de um relatório de auditoria ou revisão relativo a essas fontes e se elas:
- São permitidas ou estão especificamente prescritas pela lei ou regulamento relevante, são permitidas pelo regulador do mercado de capitais onde os prospetos vão ser admitidos, ou são usadas como tal de acordo com as práticas e costumes do mercado.
 - Estão claramente identificadas.
 - Representam um ponto de partida razoável para compilar a informação financeira pró-forma no contexto do acontecimento ou transação, incluindo se elas são consistentes com as políticas contabilísticas da entidade numa determinada data ou período apropriado.
- A28. O relatório de auditoria ou revisão sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída pode ter sido emitido por um outro profissional. Nesta situação, a necessidade de o profissional relatar nos termos da presente ISAE para ter conhecimento da entidade e das suas práticas de relato contabilístico e financeiro de acordo com os requisitos dos parágrafos 17(c) e (e), e de se sentir satisfeito sobre a apropriação das fontes na base das quais a informação financeira não ajustada foi extraída, não é diminuída.

Inexistência de Relatório de Auditoria ou de Revisão Sobre as Fontes com Base nas
Quais a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída (Ref: Parágrafo 19)

A29. Se não tiver sido emitido um relatório de auditoria ou de revisão sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, é necessário que o profissional execute procedimentos relativamente à apropriação dessas fontes. A natureza e extensão desses procedimentos são afetados por fatores como:

- Se o profissional efetuou anteriormente uma auditoria ou revisão sobre a informação financeira histórica da entidade, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
- Quando a informação financeira histórica da entidade foi sujeita a auditoria ou revisão.
- Se a informação financeira histórica da entidade está sujeita a revisão periódica pelo profissional, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.

A30. É provável que as demonstrações financeiras da entidade do período imediatamente anterior ao das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída tenham sido sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que tais fontes possam não ter sido. Por exemplo, as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída podem ser as demonstrações financeiras intercalares que não foram sujeitas a auditoria ou revisão, ao passo que as demonstrações financeiras da entidade do ano financeiro imediatamente anterior podem tê-lo sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional pode efetuar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A29, incluem:

- Questionar a parte responsável sobre:
 - O processo pelo qual as fontes foram preparadas e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais as fontes se reconciliam.
 - Se todas as transações foram registadas.
 - Se as fontes foram preparadas de acordo com as políticas contabilísticas da entidade.
 - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
 - A sua avaliação do risco de as fontes estarem materialmente distorcidas devido a fraude.
 - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade.

- Se o profissional efetuou uma auditoria ou revisão à informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída.
- Corroborar a informação prestada pela parte responsável em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional obteve ou com as circunstâncias do trabalho.
- Comparar as fontes com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com a parte responsável.

Informação Financeira Histórica da Entidade Nunca Sujeita a Auditoria ou a Revisão
(Ref: Parágrafo 13(e))

- A31. Exceto nos casos em que uma entidade é constituída para efeitos da transação e nunca teve qualquer atividade, não é provável que a lei ou regulamento permita que a entidade emita um prospeto se a sua informação financeira histórica nunca foi sujeita a auditoria ou a revisão.

Obter Prova Acerca da Apropriação dos Ajustamentos Pró-forma

Identificação dos Ajustamentos Pró-forma Apropriados (Ref: Parágrafo 21)

- A32. Conhecedor da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma e das circunstâncias do trabalho, o profissional pode obter prova sobre se ela identificou de forma apropriada os ajustamentos pró-forma necessários através da combinação de procedimentos como:
- Avaliando a razoabilidade da abordagem seguida pela parte responsável para identificar tais ajustamentos, por exemplo, o método utilizado para identificar as imputações apropriadas de rendimentos, gastos, ativos e passivos entre os negócios relevantes.
 - Indagando de terceiros relevantes dentro de uma entidade adquirida sobre a abordagem seguida para extrair a respetiva informação financeira.
 - Avaliando aspetos específicos de contratos, acordos ou outros documentos relevantes.
 - Questionando assessores da entidade sobre aspetos específicos do acontecimento ou transação e sobre contratos e acordos associados relevantes para a identificação dos ajustamentos apropriados.

- Avaliando análises a documentos de trabalho preparados pela parte responsável e outro pessoal da entidade envolvido na compilação da informação financeira pró-forma.
- Obtendo prova da supervisão pela parte responsável de outro pessoal da entidade envolvido na compilação da informação financeira pró-forma.
- Efetuando procedimentos analíticos.

Suporte Factual para Informação Financeira de uma Entidade Adquirida ou Alienada Incluída nos Ajustamento Pró-forma (Ref: Parágrafo 22(b))

Informação Financeira de Entidade Alienada

- A33. No caso de um desinvestimento, a informação financeira da entidade alienada terá origem nas fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída e que geralmente foi sujeita a auditoria ou revisão. Assim, as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída proporcionam a base para o profissional determinar se existe suporte factual para a informação financeira da entidade alienada. Neste caso, as matérias a considerar incluem, por exemplo, se os rendimentos e gastos atribuíveis à entidade alienada que estão registados a nível consolidado foram apropriadamente refletidos nos ajustamentos pró-forma.
- A34. No caso de as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída não terem sido sujeitas a auditoria ou revisão, o profissional pode utilizar a orientação dada nos parágrafos A29 e A30 para determinar se a informação financeira da entidade alienada está suportada factualmente.

Informação Financeira de Entidade Adquirida

- A35. As fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída podem ou não ter sido sujeitas a auditoria ou revisão. Quando o profissional efetuou uma auditoria ou revisão a tais fontes, considera-se que a informação financeira da entidade adquirida, sujeita a qualquer implicação que resulte das circunstâncias indicadas no parágrafo 23, está suportada factualmente.
- A36. As fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída podem ter sido sujeitas a auditoria ou revisão por outro profissional. Neste caso, a necessidade do profissional relatar nos termos da presente ISAE para ter conhecimento da entidade adquirida e das suas práticas de relato contabilístico e financeiro de acordo com os requisitos dos parágrafos 17(c) e (e), e de se sentir satisfeito sobre a apropriação das fontes na base das quais a informação financeira não ajustada foi extraída, não é diminuída.

- A37. Quando as fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída não foram sujeitas a auditoria ou revisão, é necessário que o profissional efetue procedimentos com respeito à apropriação dessas fontes. Os fatores que podem afetar a natureza e extensão destes procedimentos incluem, por exemplo:
- Se o profissional efetuou anteriormente uma auditoria ou revisão à informação financeira histórica da entidade adquirida, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
 - Quando a informação financeira histórica da entidade adquirida foi sujeita a auditoria ou revisão.
 - Se a informação financeira histórica da entidade adquirida está sujeita a auditoria ou revisão periódica pelo profissional, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.
- A38. Muitas vezes as demonstrações financeiras da entidade adquirida do período imediatamente anterior ao das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída foram sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que tais fontes possam não ter sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional de auditoria pode efetuar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A37, incluem:
- Questionar o órgão de gestão da entidade adquirida sobre:
 - O processo pelo qual as fontes com base nas quais a informação financeira da adquirida foram preparadas e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais as fontes se reconciliam.
 - Se todas as transações foram registadas.
 - Se tais fontes foram preparadas de acordo com as políticas contabilísticas da entidade adquirida.
 - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
 - A sua avaliação do risco de aquelas fontes estarem materialmente distorcidas devido a fraude.
 - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade adquirida.
 - Se o profissional efetuou uma auditoria ou revisão à informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída.

- Corroborar a informação prestada pelo órgão de gestão da entidade adquirida em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional obteve daquela entidade ou com as circunstâncias do trabalho.
- Comparar as fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com o órgão de gestão da entidade.

Opinião de Auditoria ou Conclusão de Revisão Modificada, ou Parágrafo de Ênfase, com Respeito às Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída ou às Fontes com Base nas Quais a Informação Financeira das Entidades Adquiridas ou Alienadas foi Extraída

Consequência Potencial (Ref: Parágrafo 23(a))

- A39. Nem sempre uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificadas ou um parágrafo de ênfase com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída, afetam necessariamente a avaliação sobre se a informação financeira pró-forma pode ser compilada, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Por exemplo, pode ter sido expressa uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras da entidade porque não foi divulgada informação sobre a remuneração dos encarregados da governação tal como exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável. Se for este o caso e estas demonstrações financeiras não serão usadas como fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída, essa reserva pode não ter consequência na avaliação sobre se a demonstração de ativos líquidos ou a demonstração dos resultados pró-forma podem estar compilados, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Medidas Adicionais Apropriadas (Ref: Parágrafos 23(b) e 24)

- A40. As medidas adicionais apropriadas que o profissional pode tomar incluem, por exemplo:
- Em relação ao requisito do parágrafo 23 (b):
 - Discutir o assunto com a parte responsável.
 - Quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante, fazer uma referência no seu relatório para a opinião de auditoria ou

conclusão de revisão modificada, ou para o parágrafo de ênfase, se, no seu julgamento, a matéria é de importância e relevância suficiente para os utilizadores compreenderem a informação financeira pró-forma.

- Em relação ao requisito do parágrafo 24, modificar a opinião quando permitido pela lei ou regulamento relevante.
- Quando permitido por lei ou regulamento relevante, reter o relatório ou abandonar o trabalho.
- Procurar aconselhamento jurídico.

Avaliar a Apresentação da Informação Financeira Pró-forma

Evitar associação com informação financeira enganadora (Ref: Parágrafo 26(b))

A41. O Código do IESBA exige que um profissional não esteja conscientemente associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação quando ele acreditar que:⁹

- (a) Contém uma afirmação falsa ou materialmente errônea;
- (b) Contém informações ou declarações produzidas de forma descuidada;
ou
- (c) Omite ou torna obscura informação necessária quando tal omissão ou falta de clareza forem suscetíveis de induzir em erro.

Divulgações que Acompanham a Informação Financeira Pró-forma
(Ref: Parágrafos 14(c) e 26(c))

A42. As divulgações apropriadas podem incluir matérias como:

- A natureza e finalidade da informação financeira pró-forma, incluindo a natureza do acontecimento ou transação e a data em que esse acontecimento ocorreu ou a transação se realizou;
- As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, e se foi ou não emitido um relatório de auditoria ou revisão sobre essas fontes;
- Os ajustamentos pró-forma, incluindo uma descrição e explicação de cada ajustamento. Isto inclui, no caso de informação financeira de uma entidade adquirida ou alienada, as fontes com base nas quais tal informação foi extraída e se foi ou não emitido um relatório de auditoria ou revisão sobre essas fontes;

⁹ Código do IESBA, parágrafo 110.2

- Se não estiverem disponíveis publicamente, uma descrição dos critérios aplicáveis com base nos quais a informação financeira pró-forma foi compilada; e
- Uma declaração de que a informação financeira pró-forma foi compilada apenas para efeitos de divulgação e que, pela sua natureza, ela não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade.

A lei ou regulamento relevante podem exigir estas e outras divulgações específicas.

Considerações sobre Acontecimentos Subsequentes Significativos (Ref: Parágrafo 26(d))

- A43. Dado que o profissional não está a relatar sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, não existem requisitos para efetuar procedimentos para identificar acontecimentos após a data das fontes que exijam ajustamento ou divulgação. Apesar disso, é necessário que o profissional avalie se eventuais acontecimentos significativos subsequentes à data das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída de que tenha tomado conhecimento, exigem referência ou divulgação nas notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma para evitar que esta última seja enganadora. Esta avaliação faz-se com base nos procedimentos previstos nesta ISAE ou no conhecimento que o profissional tem da entidade e das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, após a data das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, a entidade pode ter iniciado uma reestruturação financeira envolvendo a conversão de dívida em capital cuja não divulgação pode resultar numa informação financeira pró-forma enganadora.

Inconsistência Material com Outra Informação (Ref: Parágrafo 27)

- A44. As medidas adicionais que o profissional pode tomar se a parte responsável recusar rever a informação financeira pró-forma ou outra informação como apropriado incluem, por exemplo:
- Quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante:
 - Descrever a inconsistência material no seu relatório.
 - Modificar a sua opinião.
 - Reter o relatório ou abandonar o trabalho.
 - Procurar aconselhamento jurídico.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 28(a))

- A45. Em algumas circunstâncias, os tipos de transações envolvidas podem exigir que a parte responsável selecione políticas contabilísticas para os ajustamentos pró-forma que antes não aplicava. Neste caso, o profissional pode solicitar à parte responsável que inclua nas declarações escritas confirmação de que as políticas contabilísticas selecionadas constituem as políticas contabilísticas da entidade para tais transações.

Formação da Opinião

Garantia de Fiabilidade sobre Outras Matérias Exigida por Lei ou Regulamento

(Ref: Parágrafo 29)

- A46. A lei ou regulamento podem exigir que o profissional expresse uma opinião sobre outras matérias para além da opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nalgumas destas circunstâncias, pode não ser necessário efetuar procedimentos adicionais. Por exemplo, a lei ou regulamento pode exigir que o profissional expresse uma opinião sobre se a base pela qual a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma é consistente com as políticas contabilísticas da entidade. O cumprimento dos requisitos dos parágrafos 18 e 22(c) desta ISAE proporciona uma base para a expressão de tal opinião.
- A47. Noutras circunstâncias, o profissional pode precisar de efetuar procedimentos adicionais. A natureza e extensão desses procedimentos variam com a natureza das matérias sobre as quais a lei ou regulamento relevante exige a expressão de uma opinião.

Declaração sobre a Responsabilidade do Profissional pelo Relatório

- A48. A lei ou regulamento relevante pode exigir que o profissional inclua no seu relatório uma declaração explícita confirmando a sua responsabilidade pelo relatório. A inclusão desta declaração adicional no relatório não é incompatível com os requisitos desta ISAE.

Divulgação dos Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 30)

- A49. A parte responsável não precisa de repetir nas notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma os critérios que estejam prescritos por lei ou regulamento ou que sejam emitidos por um organismo normalizador reconhecido. Estes critérios estarão publicamente disponíveis como parte do regime de relato e estão assim implícitos na informação financeira pró-forma compilada pela parte responsável.

- A50. Quando a parte responsável tenha desenvolvido quaisquer critérios específicos, é necessário que tais critérios sejam divulgados para que os utilizadores possam compreender apropriadamente a forma como a informação financeira pró-forma foi por ela compilada.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Título (Ref: Parágrafo 35(a))

- A51. Um título indicando que o relatório é um relatório de um profissional independente, por exemplo, “Relatório de Garantia de Fiabilidade do Profissional Independente Sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospeto”, reconhece que o profissional cumpriu todos os requisitos éticos relevantes relativos à independência conforme exigido pela ISAE 3000 (Revista).¹⁰ Isto distingue o relatório do profissional independente de quaisquer relatórios emitidos por outros.

Destinatário (Ref: Parágrafo 35(b))

- A52. A lei ou regulamento pode especificar o destinatário ou destinatários do relatório. Alternativamente, o profissional pode acordar com a entidade quem serão os destinatários como parte dos termos do trabalho.

Parágrafos Introdutórios (Ref: Parágrafo 35(c))

- A53. Dado que a informação financeira pró-forma será incluída num prospeto que contém outra informação, o profissional pode considerar incluir, se a forma de apresentação permitir, uma referência que identifique a secção onde a informação financeira pró-forma está apresentada. Isto ajuda os leitores a identificarem a informação a que o relatório se refere.

Opinião (Ref: Parágrafos 13(c) e 35(h))

- A54. A utilização das expressões “A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*] ou a expressão “A informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada” numa determinada jurisdição é determinada pela lei ou regulamento que regem o relato sobre informação financeira pró-forma ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição.

¹⁰ ISAE 3000 (Revista), parágrafo 20

- A55. A lei ou regulamento relevante nalgumas jurisdições podem prescrever a redação da opinião do profissional em termos diferentes dos indicados acima. Quando for esse o caso, é necessário que o profissional exerça julgamento para avaliar se a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE o habilitam a expressar a opinião com a redação prescrita por lei ou regulamento ou se é necessário efetuar procedimentos adicionais.
- A56. Quando o profissional concluir que efetuando os procedimentos estabelecidos nesta ISAE eles são suficientes para o habilitar a expressar a opinião na redação prescrita por lei ou regulamento, pode ser apropriado considerar que essa redação é equivalente às duas expressões alternativas de opinião especificadas nesta ISAE.

Exemplo de Relatório (Ref: Parágrafo 35)

- A57. É apresentado em Apêndice a esta norma um exemplo de um relatório com opinião não modificada.

Apêndice

(Ref: Parágrafo A57)

Exemplo de um Relatório do Profissional com Opinião não Modificada

RELATÓRIO DE GARANTIA LIMITADA DE FIABILIDADE DO
PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A COMPILAÇÃO DE
INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRÓ-FORMA INCLUÍDA EM PROSPETO

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída em prospeto

Completamos o nosso trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação da informação financeira pró-forma da Sociedade ABC efetuada por [*parte responsável*]. A informação financeira pró-forma consiste de [demonstração dos ativos líquidos pró-forma em [data]], [demonstração dos resultados pró-forma para o período findo em [data]], [demonstração dos fluxos de caixa pró-forma para o período findo em [data]], e das notas explicativas [constantes das páginas xx-xx do prospeto emitido pela Sociedade]. Os critérios aplicáveis com base dos quais a [*parte responsável*] compilou a informação financeira pró-forma estão [especificados no Regulamento do Mercado de Capitais XX] e descritos na [Nota X].

A informação financeira pró-forma foi compilada por [*parte responsável*] para divulgar o impacto de [acontecimento ou transação] [descrito na Nota X] da [posição financeira da Sociedade em *especificar data*] e do [seu desempenho financeiro [e dos fluxos de caixa] para o período findo em *especificar data*] como se a [acontecimento ou transação] tivesse ocorrido em *especificar data*. Como parte deste processo, a informação sobre a [posição financeira], [desempenho financeiro] [e fluxos de caixa] da Sociedade foi extraída pela [*parte responsável*] das demonstrações financeiras da Sociedade [para o período findo em [data]], a respeito das quais foi emitido/[não foi emitido] um relatório de [auditoria]/[revisão].¹¹

Responsabilidade pela informação financeira pró-forma

A [*parte responsável*] é responsável pela compilação da informação financeira pró-forma com base nos [critérios aplicáveis].

¹¹ Quando o relatório de auditoria ou revisão tiver sido modificado, deve ser feita referência para o local do prospeto onde o assunto da modificação está descrito.

A nossa independência e controlo de qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1¹² e, consequentemente, mantém um sistema abrangente de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A nossa responsabilidade

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião [como exigido por [Regulamento do Mercado de Capitais XX]], sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela [parte responsável], em todos os aspetos materiais, com base nos [critérios aplicáveis].

Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos*”, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Esta norma exige que o profissional planeie e execute procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a [parte responsável] compilou a informação financeira pró-forma, em todos os aspetos materiais, com base nos [critérios aplicáveis].

Para efeitos deste trabalho, não somos responsáveis por atualizar ou reemitir quaisquer relatórios ou opiniões sobre a informação financeira histórica usada para compilar a informação financeira pró-forma nem efetuámos uma auditoria ou revisão da informação financeira usada nessa compilação.

A finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de divulgar o impacto de um acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Consequentemente, não proporcionamos qualquer garantia de fiabilidade sobre se o acontecimento ou a transação em [especificar data] teriam um desfecho tal como apresentado.

¹² ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis envolve a execução de procedimentos para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados por *[parte responsável]* na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se:

- Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
- A informação financeira pró-forma reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada.

Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional tendo em conta o seu conhecimento da natureza da Sociedade, do acontecimento ou transação a respeito dos quais a informação financeira pró-forma foi compilada, e outras circunstâncias relevantes do trabalho.

O trabalho também envolve a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma.

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, [a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em *[critérios aplicáveis]*] / [a informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada].

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares

[A lei ou regulamento relevante pode exigir que o profissional expresse uma opinião sobre outras matérias (ver parágrafos A46 e A47). A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar em função da natureza dessas outras responsabilidades de relato.]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Domicílio do profissional]

NORMA INTERNACIONAL DE SERVIÇOS RELACIONADOS 4400

(Anterior ISA 920)

TRABALHOS PARA EXECUTAR PROCEDIMENTOS ACORDADOS COM RESPEITO A INFORMAÇÃO FINANCEIRA

(Esta Norma está em vigor)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1–3
Objetivo de um Trabalho de Procedimentos Acordados	4–6
Princípios Gerais de um Trabalho de Procedimentos Acordados	7–8
Definir os Termos do Trabalho	9–12
Planeamento	13
Documentação	14
Procedimentos e Prova	15–16
Relato	17–18
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de Compromisso para um Trabalho de Procedimentos Acordados	
Apêndice 2: Exemplo de um Relatório de Resultados Factuais em Relação a Contas a Pagar	

A Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4400, *Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as responsabilidades do auditor¹ quando aceita um trabalho para executar procedimentos acordados, e sobre a forma e conteúdo do relatório que o auditor emite em conexão com tal trabalho.
2. Esta ISRS está orientada para os trabalhos que digam respeito a informação financeira. Porém, pode proporcionar orientação útil relativamente a trabalhos respeitantes a informação não financeira, caso o auditor tenha adequado conhecimento do assunto em apreciação e existam critérios razoáveis nos quais baseia as suas conclusões. As orientações contidas nas Normas Internacionais de Auditoria podem ser úteis ao auditor ao aplicar esta ISRS.
3. Um trabalho para executar procedimentos acordados pode implicar que o auditor efetue determinados procedimentos respeitantes a rubricas individuais de dados financeiros (por exemplo, contas a pagar, contas a receber, compras de partes relacionadas e vendas e lucros de um segmento de uma entidade), uma demonstração financeira (por exemplo, um balanço) ou mesmo um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Objetivo de um Trabalho de Procedimentos Acordados

4. **O objetivo de um trabalho de procedimentos acordados é o de o auditor efetuar procedimentos com natureza de auditoria que ele acordou com a entidade e quaisquer terceiros apropriados e de relatar sobre resultados factuais.**
5. Dado que o auditor proporciona apenas um relatório com os resultados factuais dos procedimentos acordados, não é expressa qualquer garantia de fiabilidade. Em vez disso, os utilizadores do relatório avaliam eles mesmos os procedimentos e resultados relatados pelo auditor e extraem as suas próprias conclusões a partir do trabalho dele.
6. O relatório é restrito aos que acordaram os procedimentos a efetuar, uma vez que outros, desconhecedores das razões dos procedimentos, podem interpretar mal os resultados.

¹ O termo “auditor” é usado em todas as normas do IAASB em relação a serviços de auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados que ele pode prestar. Essa referência não implica que o indivíduo que efetue revisões, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados tenha que ser o auditor das demonstrações financeiras da entidade.

Princípios Gerais de um Trabalho de Procedimentos Acordados

7. **O auditor deve cumprir o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA).** Os princípios éticos que regem as responsabilidades profissionais do auditor para este tipo de trabalho são:

- (a) Integridade;
- (b) Objetividade;
- (c) Competência e zelo profissional;
- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento profissional.

A independência não é um requisito para trabalhos de procedimentos acordados. Porém, os termos ou objetivos de um trabalho ou as normas nacionais podem fazer com que o auditor deva cumprir os requisitos de independência do Código do IESBA. Quando o auditor não for independente, deve ser feita uma declaração nesse sentido no relatório dos resultados factuais.

8. **O auditor deve executar um trabalho de procedimentos acordados de acordo com esta ISRS e os termos do trabalho.**

Definir os Termos do Trabalho

9. **O auditor deve confirmar com os representantes da entidade e, geralmente, com outras partes específicas que venham a receber cópias do relatório de resultados factuais, que existe um entendimento claro respeitante aos procedimentos acordados e às condições do trabalho.** Entre as matérias a acordar inclui-se:

- A natureza do trabalho, incluindo o facto de que os procedimentos efetuados não constituem uma auditoria ou uma revisão e que, por conseguinte, não será expressa qualquer garantia de fiabilidade.
- A finalidade expressa do trabalho.
- Identificação da informação financeira à qual vão ser aplicados os procedimentos acordados.
- Natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos específicos a aplicar.
- A forma prevista do relatório de resultados factuais.
- Limitações à distribuição do relatório. Quando tal limitação possa estar em conflito com requisitos legais, se existirem, o auditor não deve aceitar o trabalho.

10. Em determinadas circunstâncias, por exemplo, quando os procedimentos foram acordados entre uma entidade reguladora, os representantes do setor de atividade e os representantes da profissão, o auditor pode não estar em condições de discutir os procedimentos com todas as partes que receberão o relatório. Nesses casos, o auditor pode considerar, por exemplo, discutir os procedimentos a aplicar com representantes apropriados das entidades envolvidas, rever correspondência relevante de tais entidades ou enviar-lhes um modelo do tipo do relatório que vai ser emitido.
11. É no interesse tanto do cliente como do auditor enviar uma carta de compromisso que documente os termos principais do trabalho. Uma carta de compromisso confirma a aceitação da designação pelo auditor e contribui para evitar mal-entendidos respeitantes a matérias tais como os objetivos e o âmbito do trabalho, a extensão das responsabilidades do auditor e a forma dos relatórios a emitir.
12. As matérias a incluir numa carta de compromisso incluem:
 - Uma listagem dos procedimentos a efetuar conforme acordado entre as partes.
 - Uma declaração de que a distribuição do relatório de conclusões factuais será restrita às partes que acordaram os procedimentos a efetuar.

Além disso, o auditor pode considerar anexar à carta de compromisso um modelo do tipo de relatório de resultados factuais que será emitido. No Apêndice 1 desta ISRS apresenta-se um exemplo de uma carta de compromisso.

Planeamento

13. **O auditor deve planear o trabalho para que ele seja efetuado com eficácia.**

Documentação

14. **O auditor deve documentar as matérias que sejam importantes para proporcionar prova que suporte o relatório de resultados factuais, e prova de que o trabalho foi executado de acordo com esta ISRS e os termos do compromisso.**

Procedimentos e Prova

15. **O auditor deve efetuar os procedimentos acordados e usar a prova obtida como base para elaborar o relatório de resultados factuais.**
16. Os procedimentos aplicados num trabalho de procedimentos acordados podem incluir:
 - Indagações e análises.

- Recálculos, comparações e outras verificações de rigor aritmético.
- Observações.
- Inspeções.
- Obtenção de confirmações.

No Apêndice 2 desta ISRS apresenta-se um exemplo de relatório que contém uma lista exemplificativa de procedimentos que podem ser usados como parte de um trabalho típico de procedimentos acordados.

Relato

17. O relatório sobre um trabalho de procedimentos acordados precisa de descrever a finalidade e os procedimentos acordados com suficiente detalhe de forma a habilitar o leitor a compreender a natureza e a extensão do trabalho efetuado.
18. **O relatório deve conter:**
 - (a) **Título;**
 - (b) **Destinatário (geralmente o cliente que contratou o auditor para executar procedimentos acordados);**
 - (c) **Identificação da informação específica financeira ou não financeira à qual foram aplicados procedimentos acordados;**
 - (d) **Uma declaração de que os procedimentos efetuados foram os acordados com o destinatário;**
 - (e) **Uma declaração de que o trabalho foi efetuado de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados aplicável a trabalhos de procedimentos acordados, ou com as normas nacionais ou práticas relevantes;**
 - (f) **Quando relevante uma declaração de que o auditor não é independente da entidade;**
 - (g) **Identificação da finalidade para a qual foram efetuados os procedimentos acordados;**
 - (h) **Uma listagem dos procedimentos específicos efetuados;**
 - (i) **Uma descrição dos resultados factuais do auditor incluindo detalhes suficientes dos erros e exceções encontrados;**
 - (j) **Uma declaração de que os procedimentos efetuados não constituem nem uma auditoria nem uma revisão e, como tal, não é expressa qualquer garantia de fiabilidade;**

- (k) **Uma declaração de que caso o auditor efetuasse procedimentos adicionais, uma auditoria ou uma revisão, outras matérias podiam ter surgido que teriam sido relatadas;**
- (l) **Uma declaração de que o relatório se restringe às partes que acordaram os procedimentos a efetuar;**
- (m) **Uma declaração (quando aplicável) de que o relatório se relaciona apenas com os elementos, contas, rubricas ou informação financeira e não financeira especificada e que não se estende às demonstrações financeiras da entidade como um todo;**
- (n) **A data do relatório;**
- (o) **O domicílio do auditor; e**
- (p) **A assinatura do auditor.**

No Apêndice 2 desta ISRS apresenta-se um exemplo de um relatório de resultados factuais emitido em conexão com um compromisso para efetuar procedimentos acordados respeitantes a informação financeira.

Perspetiva do Setor Público

1. *O relatório relativo a um trabalho do setor público pode não ser restrito apenas às partes que acordaram os procedimentos a efetuar, mas ficar disponível também a um conjunto mais vasto de entidades ou de pessoas (por exemplo, uma investigação parlamentar acerca de uma entidade pública ou agência governamental específica).*
2. *Deve também notar-se que os mandatos do setor público variam de forma significativa e deve haver cautela para distinguir compromissos que são verdadeiramente “procedimentos acordados” de compromissos que se espera serem auditorias de informação financeira, tais como relatórios de desempenho.*

Apêndice 1

Exemplo de uma Carta de Compromisso para um Trabalho de Procedimentos Acordados

A carta que se segue destina-se a ser usada como guia em conjugação com o parágrafo 9 desta ISRS e não se destina a ser uma carta padrão. A carta de compromisso deve ser modificada de acordo com os requisitos e circunstâncias que a cada caso couberem.

Ao Conselho de Administração ou outros representantes apropriados do cliente que contratou o auditor:

Esta carta destina-se a confirmar o nosso entendimento dos termos objetivos do nosso trabalho e da natureza e das limitações dos serviços que vamos prestar. O nosso trabalho será realizado de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes) aplicável a trabalhos de procedimentos acordados e faremos essa referência no nosso relatório.

Acordámos em efetuar os procedimentos seguintes e relatar-vos os resultados factuais resultantes do nosso trabalho:

(Descrever a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a efetuar, incluindo referência específica, quando aplicável, à identificação dos documentos e dos registos a verificar, dos indivíduos a contactar e das partes de quem serão obtidas confirmações).

Os procedimentos a efetuar destinam-se exclusivamente a auxiliar-vos em (descrever a finalidade). O nosso relatório não se destina a ser usado para qualquer outra finalidade e é exclusivamente para vossa informação.

Os procedimentos a efetuar não constituem uma auditoria ou uma revisão feita de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes) e, conseqüentemente, não será expressa qualquer garantia de fiabilidade.

Esperamos manter inteira cooperação com o vosso pessoal e confirmamos que o mesmo colocará à nossa disposição quaisquer registos, documentação e outra informação pedida em conexão com o nosso trabalho.

Os nossos honorários, que serão faturados à medida que o trabalho progride, baseiam-se no tempo exigido pelo pessoal afeto ao trabalho, acrescidos de despesas que seja necessário suportar. As taxas horárias individuais variam em conformidade com o grau de responsabilidade envolvida e a experiência e competências necessárias.

Agradecemos que assinem e devolvam a cópia anexa desta carta para indicar que está de acordo com o vosso entendimento dos termos do compromisso, incluindo os procedimentos específicos que acordámos efetuar.

XYZ & C.^a

Tomámos conhecimento em nome da Sociedade ABC

(assinada)

Nome e Título

Data

Apêndice 2

Exemplo de um Relatório de Resultados Factuais em Relação a Contas a Pagar

RELATÓRIO DE RESULTADOS FACTUAIS

A (quem contrata o auditor)

Efetuámos os procedimentos acordados com V. Exas. e abaixo enumerados relativamente às contas a pagar da Sociedade ABC com referência a (data), apresentadas nos mapas anexos (não mostrados neste exemplo). O nosso trabalho foi efetuado de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes), aplicável a trabalhos de procedimentos acordados. Os procedimentos foram efetuados exclusivamente para auxiliar V. Exas. a avaliar a validade das contas a pagar e resumem-se como segue:

1. Obtivemos e verificámos a soma do balancete de contas a pagar em (data) preparado pela Sociedade ABC, e comparámos o total com a respetiva conta de razão geral.
2. Comparámos a lista anexa (não mostrada neste exemplo) dos principais fornecedores e as quantias em dívida em (data) com os respetivos nomes e quantias em dívida do balancete.
3. Obtivemos extratos dos fornecedores ou solicitámos-lhes para confirmar os saldos em dívida em (data).
4. Comparámos esses extratos ou confirmações com as quantias referidas em 2. Relativamente às quantias que não concordavam, obtivemos reconciliações da Sociedade ABC. Quanto às reconciliações obtidas, identificámos e listámos as faturas em aberto, notas de crédito e cheques em circulação, nos casos em que qualquer deles fosse de valor superior a xxx. Localizámos e examinámos as faturas e notas de crédito recebidas subsequentemente e os cheques emitidos subsequentemente e verificámos de que deviam, de facto, estar incluídos como itens em aberto nas reconciliações.

A seguir relatamos as nossas conclusões:

- (a) Relativamente ao item 1 verificámos que a soma está correta e a quantia total está concordante.
- (b) Relativamente ao item 2 verificámos que as quantias comparadas estão concordantes.
- (c) Relativamente ao item 3 verificámos que havia extratos dos fornecedores para todos os fornecedores indicados.

- (d) Relativamente ao item 4 verificámos que as quantias concordavam, ou relativamente às quantias que não concordavam, verificámos que a Sociedade ABC tinha preparado reconciliações e que as notas de crédito, faturas e cheques em circulação de valor superior a xxx estavam apropriadamente listados como itens em aberto com as seguintes exceções:

(Detalhar as exceções)

Devido ao facto de os procedimentos acima indicados não constituírem nem uma auditoria nem uma revisão efetuados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão, não expressamos qualquer garantia de fiabilidade sobre as contas a pagar referidas a (data).

Caso tivéssemos efetuado procedimentos adicionais ou caso tivéssemos efetuado uma auditoria ou uma revisão das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ou outras normas nacionais ou práticas relevantes), poderiam ter chegado ao nosso conhecimento outras matérias que seriam relatadas a V. Exas.

O nosso relatório destina-se exclusivamente para a finalidade apresentada no primeiro parágrafo do mesmo e para vossa informação e não se destina a ser usado para qualquer outra finalidade ou para ser distribuído a outras partes. Este relatório refere-se apenas às contas e rubricas acima especificadas e não se estende às demonstrações financeiras da Sociedade ABC, tomadas como um todo.

AUDITOR

Data

Domicílio

NORMA INTERNACIONAL DE SERVIÇOS RELACIONADOS 4410 (REVISTA)

TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

(Esta Norma é eficaz para relatórios sobre trabalhos de compilação datados de, ou após, 1 de julho de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISRS	1–4
O Trabalho de Compilação	5–10
Autoridade desta ISRS	11–14
Data de Eficácia	15
Objetivos	16
Definições	17
Requisitos	
Execução de Trabalhos de Compilação de Acordo com esta ISRS	18–20
Requisitos Éticos	21
Julgamento Profissional	22
Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho	23
Aceitação e Continuação do Trabalho	24–26
Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação ...	27
Execução do Trabalho.....	28–37
Documentação	38
O Relatório do Profissional.....	39–41
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISRS	A1–A11
O Trabalho de Compilação	A12–A18
Requisitos Éticos	A19–A26

Julgamento Profissional	A27–A29
Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho	A30–A32
Aceitação e Continuação do Trabalho	A33–A45
Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação ..	A46–A47
Execução do Trabalho	A48–A58
Documentação.....	A59–A61
O Relatório do Profissional.....	A62–A69
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de Compromisso para um Trabalho de Compilação	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Compilação	

A Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*, deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

Âmbito desta ISRS

1. Esta Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) trata das responsabilidades do profissional quando é contratado para assessorar o órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira histórica sem obter qualquer garantia de fiabilidade sobre essa informação, e para relatar nos termos desta ISRS. (Ref: Parágrafos A1–A2)
2. Esta ISRS aplica-se a trabalhos de compilação de informação financeira histórica. Pode ser aplicada, adaptando-a conforme necessário, a trabalhos de compilação que não sejam de informação financeira histórica e a trabalhos de compilação de informação não financeira. Daqui em diante, a referência a “informação financeira” significa “informação financeira histórica”. (Ref: Parágrafos A3–A4)
3. Quando for solicitado ao profissional para assessorar o órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira, deve avaliar-se se o trabalho deve ser efetuado de acordo com esta ISRS. Os fatores que indicam que pode ser apropriado aplicar esta ISRS, incluindo no que diz respeito ao relato, podem ser os seguintes:
 - Se a informação financeira é pedida nos termos de lei ou regulamento aplicável e se é para ser tornada pública.
 - Se é provável que outros utilizadores que não sejam os destinatários da informação financeira compilada associam o profissional a essa informação e se existe risco de essa associação poder ser mal interpretada, por exemplo:
 - Se a informação financeira puder ser usada por outros utilizadores, ou dada a outros utilizadores, que não sejam o órgão de gestão ou os encarregados da governação; e
 - Se o nome do profissional está identificado com a informação financeira (Ref: Parágrafo A5)

Relação com a ISQC 1¹

4. Os sistemas, políticas e procedimentos de controlo de qualidade são da responsabilidade da firma. A ISQC 1 aplica-se a firmas de profissionais de

¹ Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

auditoria relativamente a trabalhos de compilação.² Os requisitos desta ISRS sobre o controlo de qualidade ao nível dos trabalhos de compilação são justificados com base no facto de a firma estar sujeita à ISQC 1 ou a requisitos que sejam no mínimo tão exigentes. (Ref: Parágrafos A6–A11)

O Trabalho de Compilação

5. O órgão de gestão de uma entidade pode solicitar a um profissional de auditoria em prática pública para o assessorar na preparação e apresentação de informação financeira. O valor de um trabalho de compilação para os utilizadores de informação financeira efetuado de acordo com esta ISRS resulta da aplicação pelo profissional dos conhecimentos em contabilidade e relato financeiro e do cumprimento das normas profissionais, incluindo normas éticas, e também de comunicação clara da natureza e extensão do seu envolvimento nesse trabalho. (Ref: Parágrafos A12–A15)
6. Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, ele não exige que o profissional verifique a correção e plenitude da informação prestada pelo órgão de gestão para a compilação, ou que obtenha prova para expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre a preparação da informação financeira.
7. O órgão de gestão tem a responsabilidade pela informação financeira e a base na qual é preparada e apresentada. Essa responsabilidade inclui a aplicação pelo órgão de gestão de juízos de valor exigidos nessa preparação e apresentação, incluindo a seleção a aplicação de políticas contabilísticas apropriadas e, quando necessário, desenvolver estimativas contabilísticas razoáveis. (Ref: Parágrafos A12–A13)
8. Esta ISRS não impõe responsabilidades ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação nem se sobrepõe a leis e regulamentos que regulem essa responsabilidade. Um trabalho efetuado de acordo com esta ISRS é feito na base de que o órgão de gestão ou encarregados da governação, quando apropriado, aceitaram algumas responsabilidades que são fundamentais para a execução da compilação. (Ref: Parágrafos A12–A13)
9. A informação financeira sujeita a um trabalho de compilação pode ser exigida para várias finalidades incluindo:
 - (a) Para cumprir requisitos obrigatórios de informação financeira periódica estabelecidos por lei ou regulamento; ou
 - (b) Para outras finalidades não estabelecidas por lei ou regulamento incluindo, por exemplo:

² ISQC 1, parágrafo 4

- Para o órgão de gestão ou encarregados da governação, preparada em bases apropriadas para o seu uso interno.
 - Para efeitos de relato financeiro periódico a terceiros externos nos termos de um contrato ou acordo (tal como informação financeira prestada a um financiador para garantir a concessão ou continuação de um empréstimo).
 - Para efeitos de transação, por exemplo, para suportar uma transação envolvendo alterações na estrutura de capital ou de financiamento de uma entidade (tal como uma fusão ou aquisição).
10. Podem ser usados diferentes referenciais de relato financeiro para preparar e apresentar informação financeira que vão desde uma base contabilística simples específica da entidade até um normativo estabelecido de normas de relato financeiro. O referencial de relato financeiro adotado pelo órgão de gestão dependerá da natureza da entidade e do uso pretendido da informação. (Ref: Parágrafos A16–A18)

Autoridade desta ISRS

11. Esta ISRS contém os objetivos que um profissional deve seguir ao aplicá-la contextualizando a forma como os requisitos da norma estão estabelecidos e como se pretende que apoiem o profissional a compreender o que deve ser atingido num trabalho de compilação.
12. Esta ISRS contém requisitos concebidos para habilitar o profissional a atingir os objetivos indicados e que são expressos com o termo “deve”.
13. Adicionalmente, esta ISRS contém material introdutório, definições e material de aplicação e outro material explicativo que dão o contexto relevante para uma compreensão apropriada da norma.
14. O material de aplicação e outro material explicativo proporciona explicações adicionais dos requisitos e dá orientação de como os efetuar. Embora este material de orientação não imponha em si mesmo um requisito, é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos. O material de aplicação e outro material explicativo pode também proporcionar informação de base sobre matérias abordadas nesta ISRS que ajuda a aplicar os requisitos.

Data de Eficácia

15. Esta ISRS é eficaz para relatórios de trabalhos de compilação com data de, ou após, 1 de julho de 2013.

Objetivos

16. Os objetivos do profissional num trabalho de compilação nos termos desta ISRS são:
- (a) Aplicar conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para assessorar o órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável baseados na informação por ele prestada; e
 - (b) Relatar de acordo com os requisitos desta ISRS.

Definições

17. O Glossário de Termos do Manual³ (o Glossário) inclui os termos definidos nesta ISRS e também inclui descrições e outros termos utilizados nesta norma para efeitos de interpretação consistente. Os termos que se seguem têm o significado abaixo indicado para as finalidades desta ISRS:
- (a) *Distorção* – Uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação que é exigida para o item estar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de fraude ou de erro.
Quando a informação financeira está preparada de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no julgamento do profissional, sejam necessários para que a informação financeira esteja apresentada de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou deem uma imagem verdadeira e apropriada.
 - (b) *Equipa de trabalho* – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos no trabalho. Isto exclui peritos externos contratados pela firma ou por uma firma da rede.
 - (c) *Profissional* – Um profissional de auditoria em prática pública que efetua o trabalho de compilação. O termo inclui o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, se aplicável, a firma. Quando esta ISRS pretender expressamente que um requisito seja efetuado ou a responsabilidade assumida pelo sócio responsável

³ Glossário de Termos relativos a normas internacionais emitidas pelo IAASB incluído no *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* publicado pela IFAC.

pelo trabalho, é usado o termo “sócio responsável pelo trabalho” em vez de “profissional”. Quando relevante, os termos “sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos com referência aos seus equivalentes do setor público.

- (d) *Referencial de relato financeiro aplicável* – O referencial de relato financeiro adotado pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objetivo da informação financeira, ou que seja exigido por lei ou regulamento. (Ref: Parágrafo A35–A37)
- (e) *Requisitos éticos relevantes* – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho está sujeita quando efetua um trabalho de compilação. Estes requisitos compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) (excluindo na Parte B a Secção 290, Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão, e a Secção 291, Independência – Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade), juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos. (Ref: Parágrafo A21)
- (f) *Sócio responsável pelo trabalho* – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho e pela sua execução e pelo relatório emitido em nome da firma, e que goza, quando necessário, de autorização adequada concedida por um organismo profissional, legal ou regulador.
- (g) *Trabalho de compilação* – Um trabalho no qual um profissional aplica conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para assessorar o órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira da entidade de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável, e relata de acordo com os requisitos desta ISRS. Ao longo desta ISRS, o termo “compilar” e seus derivados são usados neste contexto.

Requisitos

Execução de Trabalhos de Compilação de Acordo com esta ISRS

18. O profissional deve ter uma compreensão global desta ISRS, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender os seus objetivos e aplicar os requisitos de forma apropriada.

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

19. O profissional deve cumprir todos os requisitos deste ISRS a menos que um requisito particular não seja relevante para o trabalho, por exemplo, se as circunstâncias expressas no requisito não existirem.

20. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ISRS a não ser que tenha cumprido todos os requisitos relevantes para o trabalho de compilação.

Requisitos Éticos

21. O profissional deve cumprir os requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A19–A26)

Julgamento Profissional

22. O profissional deve exercer julgamento profissional quando efetua um trabalho de compilação. (Ref: Parágrafos A27–A29)

Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho

23. O sócio responsável pelo trabalho deve tomar responsabilidade:
- (a) Pela qualidade global de cada trabalho de compilação para que foi designado; e
 - (b) Pela execução do trabalho de acordo com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma, designadamente: (Ref: Parágrafo A30)
 - (i) Seguindo os procedimentos apropriados no que respeita à aceitação e continuação de relacionamentos e trabalhos; (Ref: Parágrafo A31)
 - (ii) Certificando-se que a equipa de trabalho tem coletivamente a capacidade e as competências para efetuar o trabalho;
 - (iii) Estando atento a indícios de incumprimento dos requisitos éticos relevantes por parte da equipa de trabalho e determinando as medidas apropriadas se tiver conhecimento de matérias que indiquem que os membros da equipa de trabalho não cumpriram esses requisitos; (Ref: Parágrafo A32)
 - (iv) Orientando, supervisionando e efetuando o trabalho em conformidade com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
 - (v) Tomando responsabilidade pela manutenção de adequada documentação do trabalho.

Aceitação e Continuação do Trabalho

Continuação de Relacionamentos com Clientes, Aceitação do Trabalho e Acordo dos Termos do Trabalho

24. O profissional não deve aceitar o trabalho a menos que tenha acordado os respetivos termos com o órgão de gestão, e a parte que contrata se diferente, incluindo:

- (a) O uso pretendido e a distribuição da informação financeira e qualquer restrição de uso ou distribuição dessa informação quando aplicável; (Ref: Parágrafos A20, A33–A34 e A37–A38)
 - (b) Identificação do referencial de relato financeiro aplicável; (Ref: Parágrafos A20 e A35–A38)
 - (c) O objetivo e âmbito do trabalho de compilação; (Ref: Parágrafo A20)
 - (d) As responsabilidades do profissional, incluindo a obrigação de cumprir os requisitos éticos relevantes; (Ref: Parágrafo A20)
 - (e) As responsabilidades do órgão de gestão: (Ref: Parágrafos A39–A41)
 - (i) Pela informação financeira, e pela sua preparação e apresentação de acordo com um referencial de relato financeiro que seja aceite tendo em vista o uso pretendido daquela informação e os seus utilizadores;
 - (ii) Pela correção e plenitude dos registos, documentos, explicações e informação adicional proporcionada com respeito ao trabalho; e
 - (iii) Pelos julgamentos necessários para a preparação e apresentação da informação financeira, incluindo os que no decurso do trabalho o profissional possa ajudar a fazer; e (Ref: Parágrafo A27)
 - (f) A forma e conteúdo esperados do relatório do profissional.
25. O profissional deve registar os termos acordados do trabalho numa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito, antes da execução do trabalho. (Ref: Parágrafos A42–A44)

Trabalhos Recorrentes

26. Em trabalhos de compilação recorrentes, o profissional deve avaliar se as circunstâncias, incluindo alterações nas considerações da aceitação do trabalho, exigem que os termos do trabalho sejam revistos e se é necessário recordar ao órgão de gestão os termos existentes. (Ref: Parágrafo A45)

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

27. O profissional deve comunicar ao órgão de gestão ou os encarregados da governação, como apropriado, em tempo útil durante a execução do trabalho de compilação, todos os assuntos relativos ao trabalho que, no seu julgamento, sejam de importância suficiente para merecer a atenção do órgão de gestão ou dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A46–A47)

Execução do Trabalho

Conhecimento da Entidade

28. O profissional deve obter conhecimento suficiente sobre as matérias seguintes para lhe permitir efetuar o trabalho de compilação: (Ref: Parágrafos A48–A50))
- (a) Atividades e operações da entidade, incluindo os sistemas e registos contabilísticos; e
 - (b) Referencial de relato financeiro aplicável, incluindo a sua aplicação no setor de atividade da entidade.

Compilação da Informação Financeira

29. O profissional deve compilar a informação financeira utilizando os registos, documentos, explicações e informação adicional, incluindo os julgamentos significativos feitos pelo órgão de gestão.
30. O profissional deve discutir com o órgão de gestão, ou os encarregados da governação como apropriado, os julgamentos significativos que tiveram a sua ajuda durante a compilação da informação financeira. (Ref: Parágrafo A51)
31. Antes de terminar o trabalho, o profissional deve rever a informação financeira compilada à luz do conhecimento que tem da atividade e operações da entidade e do referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafo A52)
32. Se, no decurso do trabalho, o profissional tomar conhecimento que os registos, documentos, explicações e informação adicional, incluindo julgamentos, proporcionados pelo órgão de gestão são incompletos, incorretos ou insatisfatórios, deve dar a conhecer esse facto ao órgão de gestão e solicitar informação adicional ou corrigida.
33. Se o profissional não for capaz de acabar o trabalho de compilação porque o órgão de gestão não proporcionou os registos, documentos, explicações e informação adicional, incluindo julgamentos, como solicitado, deve abandonar o trabalho e informar o órgão de gestão e os encarregados da governação das razões do abandono. (Ref: Parágrafo A58)
34. Se o profissional tomar conhecimento no decurso do trabalho que:
- (a) A informação financeira compilada não refere adequadamente, ou não descreve, o referencial de relato financeiro aplicável; (Ref: Parágrafo A53)
 - (b) São necessárias emendas à informação financeira compilada para que não esteja materialmente distorcida; ou (Ref: Parágrafos A54–A56)

- (c) A informação financeira compilada é enganadora, (Ref: Parágrafo A57) deve propor ao órgão de gestão as emendas apropriadas.
deve propor ao órgão de gestão as emendas apropriadas.
35. Se o órgão de gestão não permitir que o profissional faça as emendas propostas à informação financeira compilada, deve abandonar o trabalho e informar o órgão de gestão e os encarregados da governação das razões do abandono. (Ref: Parágrafo A58)
36. Se tal abandono não for possível, o profissional deve avaliar as responsabilidades legais e profissionais aplicáveis nas circunstâncias.
37. O profissional deve obter do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, como apropriado, uma declaração de que eles têm conhecimento e tomaram responsabilidade pela versão final da informação financeira compilada. (Ref: Parágrafo A68)

Documentação

38. O profissional deve incluir na documentação do trabalho: (Ref: Parágrafos A59–A61)
- (a) Assuntos significativos que surgiram durante o trabalho e como esses assuntos foram abordados pelo profissional;
 - (b) Registo da forma como a informação financeira compilada reconcilia com os registos, documentos, explicações e informação adicional subjacentes proporcionados pelo órgão de gestão; e
 - (c) Cópia da versão final da informação financeira compilada relativamente à qual o órgão de gestão ou os encarregados da governação, como apropriado, se responsabilizaram, bem como o relatório emitido pelo profissional. (Ref: Parágrafo A68)

O Relatório do Profissional

39. Uma finalidade importante do relatório do profissional é o de comunicar de forma clara a natureza do trabalho e a sua função e responsabilidades no trabalho. Este relatório não é um veículo para expressar sob qualquer forma uma opinião ou conclusão sobre a informação financeira.
40. O relatório emitido em relação a um trabalho de compilação deve ser escrito e conter os seguintes elementos: (Ref: Parágrafos A62–A63 e A69)
- (a) O título;
 - (b) Os destinatários, conforme os termos do trabalho; (Ref: Parágrafo A64)

- (c) Uma declaração de que o profissional compilou a informação financeira baseado na informação proporcionada pelo órgão de gestão;
- (d) Uma descrição das responsabilidades do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, como apropriado, em relação ao trabalho de compilação e em relação à informação financeira;
- (e) Identificação do referencial de relato financeiro aplicável e, se for usado um referencial de finalidade especial, uma descrição ou referência à descrição desse referencial na informação financeira;
- (f) Identificação da informação financeira, incluindo o título de cada elemento da informação financeira se for mais que um, e a data dessa informação ou o período a que diz respeito;
- (g) Uma descrição das responsabilidades do profissional na compilação da informação financeira, incluindo que o trabalho foi efetuado de acordo com esta ISRS, e que o profissional cumpriu os requisitos éticos relevantes;
- (h) Uma descrição do que está compreendido num trabalho de compilação nos termos desta ISRS;
- (i) Explicações sobre o seguinte:
 - (i) Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não se exige ao profissional que verifique a correção e plenitude da informação proporcionada pelo órgão de gestão; e
 - (ii) Consequentemente, o profissional não expressa uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se a informação financeira está preparada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- (j) Se a informação financeira for preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial, um parágrafo explicativo que: (Ref: Parágrafos A65–A67)
 - (i) Descreva a finalidade da preparação da informação financeira e, se necessário, os destinatários, ou tenha uma referência para uma nota da informação financeira onde esta informação esteja divulgada; e
 - (ii) Chame a atenção dos leitores para o facto de a informação financeira estar preparada de acordo com um referencial de finalidade especial e, assim, a informação poder não ser adequada a outras finalidades;

- (k) Data do relatório;
 - (l) Assinatura do profissional; e
 - (m) Domicílio do profissional.
41. O profissional deve datar o relatório com a data em que terminou o trabalho de compilação de acordo com esta ISRS. (Ref: Parágrafo A68)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISRS

Considerações Gerais (Ref: Parágrafo 1)

- A1. Num trabalho de compilação onde a parte que contrata é alguém que não o órgão de gestão ou os encarregados da governação da entidade, pode ser aplicada esta ISRS adaptada às circunstâncias.
- A2. O envolvimento do profissional em serviços ou atividades para ajudar o órgão de gestão de uma entidade a preparar e apresentar a informação financeira pode ter várias formas. Quando o profissional está contratado para prestar serviços nos termos desta ISRS, a associação desse profissional à informação financeira é comunicada através de um relatório emitido na forma exigida nesta mesma norma. O relatório do profissional deve conter uma declaração explícita de conformidade com esta ISRS.

Aplicação a Trabalhos de Compilação que Não Sejam de Informação Financeira Histórica (Ref: Parágrafo 2)

- A3. Esta ISRS aborda os trabalhos onde o profissional presta assessoria ao órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira histórica. Porém, a norma pode também ser aplicada, adaptada às circunstâncias, quando um profissional for contratado para prestar idêntica assessoria em relação a outra informação financeira, por exemplo:
 - Informação financeira pró-forma.
 - Informação financeira prospetiva, incluindo orçamentos ou previsões financeiras.
- A4. Os profissionais podem ainda efetuar trabalhos para prestar assessoria ao órgão de gestão na preparação e apresentação de informação não financeira, por

exemplo, declarações de gases com efeito de estufa, declarações estatísticas e outras declarações. Nessas circunstâncias, o profissional pode aplicar esta ISRS, adaptada como necessário, se relevante para estes tipos de trabalhos.

Considerações Relevantes para Aplicação desta ISRS (Ref: Parágrafo 3)

- A5. A aplicação obrigatória desta ISRS pode estar estabelecida em normativos nacionais para trabalhos onde os profissionais prestam serviços relevantes para a preparação e apresentação de informação financeira de uma entidade (tal como em relação à preparação e apresentação de informação financeira histórica exigida para efeitos de arquivo público). Se a aplicação obrigatória não estiver estabelecida por lei ou regulamento ou por normas da profissão ou outras, o profissional pode contudo concluir que faz sentido nas circunstâncias aplicar esta ISRS.

Relação com a ISQC 1 (Ref: Parágrafo 4)

- A6. A ISQC 1 aborda as responsabilidades da firma no estabelecimento e manutenção de sistemas de controlo de qualidade para trabalhos de serviços relacionados, incluindo trabalhos de compilação. Essas responsabilidades estão direcionadas para estabelecer:
- O sistema de controlo de qualidade da firma; e
 - As políticas da firma relacionadas, concebidas para atingir o objetivo de manter o sistema de controlo de qualidade e os procedimentos para implementar e monitorar o cumprimento dessas políticas.
- A7. Nos termos da ISQC 1, a firma tem uma obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que lhe proporcione garantia razoável de que:
- (a) A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
 - (b) Os relatórios emitidos pela firma ou os sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.⁴
- A8. Uma jurisdição que não tenha adotado a ISQC 1 em relação a trabalhos de compilação pode estabelecer requisitos de controlo de qualidade para as firmas que executem estes trabalhos. As disposições desta ISRS em relação ao controlo de qualidade ao nível do trabalho são baseadas no facto de os requisitos adotados serem no mínimo tão exigentes como os da ISQC 1.

⁴ ISQC 1, parágrafo 11

Isso é alcançado quando esses requisitos impõem obrigações à firma que tenham o mesmo objetivo dos requisitos da ISQC 1, incluindo obrigações para estabelecer um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos pontos a seguir:

- Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma;
- Requisitos éticos relevantes;
- Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Execução do trabalho; e
- Monitorização.

A9. No contexto do sistema de controlo de qualidade da firma, as equipas de trabalho têm a responsabilidade de implementar os procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis ao trabalho.

A10. A equipa de trabalho deve confiar no sistema de controlo interno da firma, a não ser que haja informação da firma ou de terceiros que sugira o contrário. Por exemplo, a equipa de trabalho pode confiar no sistema de controlo interno da firma em relação a:

- Competência do pessoal através de recrutamento e de formação.
- Manutenção de relacionamentos com clientes através de sistemas de aceitação e continuação.
- Adesão a requisitos legais e regulamentares através de um processo de monitorização.

Quando se consideram deficiências encontradas no sistema de controlo de qualidade da firma que possam afetar o trabalho de compilação, o sócio responsável pelo trabalho pode considerar as medidas tomadas pela firma para retificar a situação que esse sócio considere serem suficientes no contexto desse trabalho.

A11. Uma deficiência no sistema de controlo interno da firma não indica necessariamente que o trabalho de compilação não foi efetuado de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentos aplicáveis, ou que o relatório do profissional não é apropriado.

O Trabalho de Compilação

Uso dos Termos “Órgão de Gestão” e “Encarregados da Governação

(Ref: Parágrafos 5 e 7–8)

- A12. As responsabilidades do órgão de gestão e dos encarregados da governação diferem de jurisdição para jurisdição e de entidade para entidade. Estas diferenças afetam a forma como o profissional aplica os requisitos desta ISRS no que respeita ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação. Assim, a frase “o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação” utilizada nesta ISRS está construída para alertar o profissional do facto de que diferentes ambientes empresariais podem ter diferentes estruturas e acordos de gestão e governação.
- A13. Várias responsabilidades relativas à preparação e relato externo da informação financeira recaem ou no órgão de gestão ou nos encarregados da governação dependendo de fatores tais como:
- Os recursos e estrutura da entidade.
 - O papel do órgão de gestão e dos encarregados da governação dentro da entidade conforme estabelecido por lei ou regulamento ou, se a entidade não for regulada, conforme estabelecido em qualquer acordo formal de governação ou responsabilização da entidade (por exemplo, tal como previsto em contratos ou nos estatutos, ou em qualquer outro documento pelo qual é constituída um entidade).

Em muitas pequenas entidades, não existe geralmente separação de papéis entre o órgão de gestão e a governação, e os encarregados da governação podem estar envolvidos na gestão da entidade. Em muitos outros casos, especialmente em grandes entidades, o órgão de gestão é responsável pela execução do negócio ou atividades da entidade e pelo seu relato enquanto os encarregados da governação fazem a supervisão do órgão de gestão. Em grandes entidades os encarregados da governação têm muitas vezes responsabilidade pela aprovação das demonstrações financeiras, particularmente quando se pretende que sejam usadas por terceiros externos. Em grandes entidades, muitas vezes um subgrupo dos encarregados da governação, tal como um comité de auditoria, tem algumas responsabilidades de supervisão. Nalgumas jurisdições a preparação de demonstrações financeiras de acordo com um referencial específico é legalmente uma responsabilidade dos encarregados da governação, ao passo que noutras é uma responsabilidade do órgão de gestão.

Envolvimento em Outras Atividades Relacionadas com a Preparação e Apresentação de Informação Financeira (Ref: Parágrafo 5)

- A14. O âmbito de um trabalho de compilação varia em função das circunstâncias do trabalho. Contudo, em cada caso envolve a assessoria ao órgão de gestão na preparação e apresentação da informação financeira da entidade de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável baseado na informação por ela prestada. Em alguns trabalhos de compilação, o órgão de gestão pode já ter preparado a informação financeira numa forma preliminar ou em minuta.
- A15. Um profissional também pode ter sido contratado para efetuar outras atividades para o órgão de gestão para além do trabalho de compilação. Por exemplo, pode também ser pedido ao profissional que recolha, classifique e sumarie os dados contabilísticos de base e processe os dados na forma de registos contabilísticos através da produção de um balancete de razão. Este balancete será depois utilizado como elemento de base para o profissional compilar a informação financeira que fica sujeita ao trabalho de compilação nos termos desta ISRS. Isto é muitas vezes o caso em pequenas entidades que não têm sistemas contabilísticos desenvolvidos ou em entidades que preferem contratar a preparação de registos contabilísticos a terceiros externos. Esta ISRS não aborda estas atividades adicionais que podem ser efetuadas pelo profissional antes do trabalho de compilação.

Referenciais de Relato Financeiro (Ref: Parágrafo 10)

- A16. A informação financeira pode ser preparada de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir:
- As necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores (isto é, um “referencial de relato financeiro de finalidade geral”); ou
 - As necessidades de informação financeira de utilizadores específicos (isto é, um “referencial de relato financeiro de finalidade especial”).

Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e conteúdo da informação financeira. O referencial de relato financeiro pode, em alguns casos, ser referido como “base contabilística”.

- A17. São exemplos de referenciais de relato financeiro de finalidade geral comumente usados:
- As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e as normas de relato financeiro nacionais estabelecidas e aplicáveis a entidades com títulos cotados.

- As Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME) e as normas de relato financeiro nacionais estabelecidas e aplicáveis a entidades de pequena e média dimensão.
- A18. São exemplos de referenciais de relato financeiro de finalidade especial que podem ser usados, dependendo da finalidade especial da informação financeira:
- A contabilidade de base fiscal usada numa determinada jurisdição para preparar informação financeira necessária ao cumprimento de obrigações fiscais.
 - Para entidades às quais não é exigido o uso de um referencial de relato financeiro estabelecido:
 - Uma base de contabilidade usada na informação financeira de uma determinada entidade que é apropriada para o uso pretendido e nas circunstâncias particulares da entidade (por exemplo, o uso de uma contabilidade na base de caixa acrescida parcialmente por contabilidade em base de acréscimo, tal como contas a receber e contas a pagar, que podem dar lugar a um balanço e uma demonstração dos resultados; ou o uso de um referencial de relato financeiro estabelecido que é modificado para se adequar às finalidades específicas para as quais a informação financeira é preparada).
 - Uma base de contabilidade de caixa que dê lugar a uma demonstração de pagamentos e recebimentos (por exemplo, para efeitos de imputar aos proprietários de uma propriedade arrendada o excesso dos recebimentos sobre os pagamentos; ou para registar os movimentos do fundo de caixa de um clube).

Requisitos Éticos (Ref: Parágrafo 21)

- A19. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética que os profissionais devem cumprir e apresenta um quadro conceptual para aplicar esses princípios fundamentais que são:
- (a) Integridade;
 - (b) Objetividade;
 - (c) Competência e zelo profissional;
 - (d) Confidencialidade; e
 - (e) Comportamento profissional.

A Parte B do Código do IESBA ilustra como o quadro conceptual se aplica em situações específicas. A aplicação deste Código implica que as ameaças

ao cumprimento dos seus requisitos devam ser identificadas e tratadas de forma apropriada.

Considerações Sobre Ética Relativas à Associação do Profissional à Informação
(Ref: Parágrafos 21 e 24(a)–(d))

A20. De acordo com o Código do IESBA,⁵ quando se aplica o princípio da integridade, exige-se que um profissional não esteja conscientemente associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação quando acreditar que a informação:

- (a) Contém uma afirmação materialmente falsa ou enganadora;
- (b) Contém informações ou declarações produzidas de forma descuidada; ou
- (c) Omite ou torna obscura informação necessária quando tal omissão ou falta de clareza são suscetíveis de induzir em erro.

Quando um profissional tomar conhecimento de que houve tal associação, o Código do IESBA exige que o profissional tome medidas para se desassociar de tal informação.

Independência (Ref: Parágrafos 17(g) e 21)

A21. Apesar de a Secção 290, *Independência – Trabalhos de Auditoria e de Revisão* e a Secção 291, *Independência – Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* da Parte B do Código do IESBA não se aplicarem a trabalhos de compilação, o código de ética ou as leis ou regulamentos nacionais podem impor requisitos ou regras específicos relativos à independência.

Relato de Incumprimento, ou Suspeita de Incumprimento, de Leis e Regulamentos a uma Autoridade Apropriada fora da Entidade

A22. Os requisitos em leis ou regulamentos ou os requisitos éticos podem:

- (a) Exigir que o profissional relate o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade.
- (b) Estabelecer responsabilidades segundo as quais o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser apropriado nas circunstâncias.⁶

⁵ Código do IESBA, Parte A, parágrafo 110.2

⁶ Ver, por exemplo, as Secções 225.51 a 225.52 do Código do IESBA.

- A23. O relato do incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser exigido ou apropriado nas circunstâncias porque:
- (a) Os requisitos em leis ou regulamentos ou os requisitos éticos exigem que o profissional relate;
 - (b) O profissional determinou que o relato é uma medida apropriada para responder ao incumprimento, identificado ou suspeito, de acordo com os requisitos éticos relevantes; ou
 - (c) Os requisitos em leis ou regulamentos ou os requisitos éticos concedem ao profissional o direito de o fazer.
- A24. Nos termos do parágrafo 28 desta ISRS, não se espera que o profissional tenha um nível de conhecimento de leis e regulamentos para além do necessário para ser capaz de efetuar o trabalho de compilação. Porém, a lei, os regulamentos ou os requisitos éticos relevantes podem esperar que o profissional aplique o conhecimento, o julgamento profissional e a competência para responder a esse incumprimento. Saber se um ato constitui um incumprimento real é, a final, uma matéria para ser determinada por um tribunal ou outro órgão judicial apropriado.
- A25. Em algumas circunstâncias, o relato de um incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode estar impedido pelo dever de confidencialidade do profissional nos termos da lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. Noutros casos, tal relato não será considerado uma violação do dever de confidencialidade nos termos dos requisitos éticos relevantes.⁷
- A26. O profissional pode considerar fazer consultas internas (por exemplo, dentro da firma ou da rede), obter aconselhamento jurídico para compreender as implicações profissionais ou legais por tomar determinadas medidas ou ações, ou fazer consultas numa base confidencial com um regulador ou um organismo profissional (a menos que fazê-lo seja proibido por lei ou regulamento ou viole o dever de confidencialidade).⁸

Julgamento Profissional (Ref: Parágrafos 22 e 24(e)(iii))

- A27. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada de um trabalho de compilação. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos

⁷ Ver, por exemplo, as Secções 140.7 e 225.53 do Código do IESBA.

⁸ Ver, por exemplo, a Secção 225.55 do Código do IESBA.

relevantes e os requisitos desta ISRS, e a necessidade de decisões informadas durante a execução do trabalho de compilação, exigem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias do trabalho. Em particular, é necessário julgamento profissional quando o trabalho envolve assessorar o órgão de gestão da entidade relativamente a decisões sobre:

- A aceitação do referencial de relato financeiro que vai ser usado para preparar e apresentar a informação financeira da entidade, tendo em vista o uso pretendido da informação financeira e os respetivos utilizadores.
- A aplicação do referencial de relato financeiro, incluindo:
 - A seleção de políticas contabilísticas apropriadas nos termos do referido referencial;
 - O desenvolvimento das estimativas contabilísticas necessárias para que a informação financeira esteja preparada e apresentada nos termos do referido referencial; e
 - A preparação e apresentação de informação financeira de acordo com o referido referencial.

A assessoria do profissional ao órgão de gestão é sempre prestada na base de que o órgão de gestão ou os encarregados da governação, como apropriado, compreendem os julgamentos significativos que estão refletidos na informação financeira e aceitam a responsabilidade por esses julgamentos.

- A28. O julgamento profissional envolve a aplicação de formação, conhecimentos e experiência relevantes, no contexto desta ISRS e de normas de contabilidade e normas éticas, na tomada de decisões informadas sobre as medidas que sejam apropriadas nas circunstâncias do trabalho.
- A29. O exercício do julgamento profissional em trabalhos individuais é baseado nos factos e circunstâncias que sejam do conhecimento do profissional até à data do seu relatório, incluindo:
- Conhecimentos adquiridos na execução de outros trabalhos para a entidade (por exemplo, serviços de assessoria fiscal).
 - Compreensão dos negócios e atividades da entidade, incluindo do seu sistema contabilístico, e da aplicação do referencial de relato financeiro aplicável no setor de atividade no qual a entidade opera.
 - A extensão até à qual a preparação e apresentação da informação financeira exige o exercício de julgamento profissional.

Controlo de Qualidade ao Nível do Trabalho (Ref: Parágrafo 23(b))

- A30. As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens que transmite aos membros da equipa no sentido de assumirem responsabilidade pela qualidade global do trabalho, enfatizam a importância em se conseguir a qualidade através:
- (a) Da execução do trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares;
 - (b) Do cumprimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma aplicáveis; e
 - (c) Da emissão do relatório do trabalho de acordo com esta ISRS.

Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos de Compilação (Ref: Parágrafo 23(b)(i))

- A31. A ISQC 1 exige que uma firma obtenha a informação que considere necessária nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho num novo cliente, quando decide se deve continuar um trabalho, e quando considera aceitar um novo trabalho num cliente existente. A informação que ajuda o sócio responsável pelo trabalho a avaliar se aceita ou continua um relacionamento com um cliente ou um trabalho, pode incluir informação sobre a integridade dos principais sócios, elementos chave do órgão de gestão e dos encarregados da governação. Se o sócio responsável pelo trabalho tem dúvidas sobre a integridade do órgão de gestão num nível tal que é provável que afete a execução apropriada do trabalho, pode não ser apropriado aceitá-lo.

Cumprimento de Requisitos Éticos Relevantes na Condução do Trabalho

(Ref: Parágrafo 23(b)(iii))

- A32. A ISQC 1 indica as responsabilidades da firma quanto ao estabelecimento de políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar segurança razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem requisitos éticos relevantes. Esta ISRS indica as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho em relação ao cumprimento dos requisitos éticos por parte dos membros da equipa de trabalho.

Aceitação e Continuação do Trabalho*Identificação do Uso Pretendido da Informação Financeira* (Ref: Parágrafo 24(a))

- A33. O uso pretendido da informação financeira está identificado por referência a lei ou regulamento aplicável ou outro acordo estabelecido quanto à prestação

da informação financeira da entidade, tendo em conta as necessidades de terceiros internos ou externos à entidade que são os utilizadores. Como exemplos temos informação financeira para ser prestada por uma entidade no âmbito de uma transação ou no âmbito de financiamentos de terceiros tais como fornecedores, bancos ou outros financiadores.

- A34. A identificação pelo profissional do uso pretendido da informação financeira também envolve compreender outros fatores tais como os objetivos particulares do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, como aplicável, que se pretendem atingir ao pedirem a informação financeira. Por exemplo, uma entidade financiadora pode pedir à entidade que prepare informação financeira compilada por um profissional para ter informação sobre alguns aspetos da atividade e negócios, preparada de uma forma especificada, para suportar a concessão de um novo financiamento ou a continuação de um já existente.

Identificação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável (Ref: Parágrafos 17(a) e 24(b))

- A35. A decisão sobre qual o referencial de relato financeiro que o órgão de gestão deve adotar para a informação financeira, é tomada no contexto do uso pretendido da informação como descrito nos termos e condições do contrato, e nos requisitos de qualquer lei ou regulamento aplicável.
- A36. Indicam-se a seguir exemplos de fatores que podem ser relevantes considerar sobre a aceitação do referencial de relato financeiro:
- A natureza da entidade, e se a entidade está constituída, por exemplo, como uma entidade comercial, uma entidade do setor público ou uma entidade do setor não lucrativo.
 - O uso pretendido da informação financeira e os utilizadores. Por exemplo, a informação financeira pode ser usada por um vasto conjunto de utilizadores ou, alternativamente, pode ser usada pelo órgão de gestão ou alguns terceiros externos no contexto de um objetivo em particular nos termos do acordo do trabalho de compilação.
 - Se o referencial de relato financeiro está prescrito ou especificado, quer na lei ou regulamento, quer num contrato ou acordo com terceiros, quer ainda como parte de acordos de governação adotados voluntariamente pela entidade.
 - A natureza e a forma da informação financeira que vai ser preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, por exemplo, um conjunto completo de demonstrações financeiras, uma

única demonstração financeira, ou informação financeira apresentada num outro formato acordado entre as partes de um acordo ou contrato.

Fatores Relevantes Quando a Informação Financeira é Usada para um Objetivo Particular (Ref: Parágrafo 24(a)–(b))

- A37. A parte que contrata geralmente acorda com os utilizadores potenciais a natureza e a forma da informação financeira que se pretende para um objetivo particular, por exemplo, um objetivo especificado nas cláusulas relativas a informação financeira de um contrato, ou de um financiamento, ou a que seja necessária para suportar as atividades e transações da entidade. O contrato relevante pode exigir a aplicação de um referencial de relato financeiro estabelecido, tal como um referencial de relato financeiro de finalidade geral emitido por um organismo normalizador ou por lei ou regulamento. Alternativamente, as partes num contrato podem acordar o uso de um referencial de finalidade geral com adaptações e modificações que sirvam as necessidades específicas. Nesse caso, o referencial de relato financeiro aplicável pode estar descrito na informação financeira e no relatório do profissional como sendo as cláusulas de relato financeiro previstas no contrato específico em vez de as referenciar para o referencial de relato financeiro modificado. Em tais casos, embora a informação financeira compilada possa estar disponível a mais utilizadores, o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de finalidade especial, e o profissional deve cumprir os requisitos relevantes desta ISRS.
- A38. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de finalidade especial, o profissional deve, nos termos desta ISRS, registar quaisquer restrições ao uso ou distribuição pretendidos da informação financeira na carta de compromisso, e declarar no relatório que a informação financeira está preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial e como tal pode não ser adequado para outros fins.

Responsabilidades do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo (24(e)))

- A39. De acordo com esta ISRS, o profissional deve obter o acordo do órgão de gestão, ou quando aplicável os encarregados da governação, sobre as suas responsabilidades tanto em relação à informação financeira como em relação ao trabalho de compilação como condição prévia à aceitação do trabalho. Em entidades pequenas, o órgão de gestão ou encarregados da governação, podem não estar bem informados sobre o que são essas responsabilidades, incluindo as que resultam de leis ou regulamentos aplicáveis. Para que seja obtido acordo do órgão de gestão numa base informada, o profissional pode

achar necessário discutir essas responsabilidades com o órgão de gestão antes de procurar o acordo.

- A40. Se o órgão de gestão não reconhece as suas responsabilidades no contexto do trabalho de compilação, o profissional não está em condições de aceitar o trabalho e não deve fazê-lo a menos que seja obrigado por lei ou regulamento. Nas circunstâncias em que o profissional é obrigado a aceitar o trabalho deve, apesar de tudo, comunicar ao órgão de gestão a importância destas matérias e as suas implicações para o trabalho.
- A41. O profissional tem o direito de confiar no órgão de gestão quanto à prestação de toda a informação relevante para o trabalho de compilação de uma forma correta, completa e atempada. A forma da informação prestada pelo órgão de gestão varia em função das circunstâncias de cada trabalho. Em termos gerais, compreenderá registos, documentos, explicações e informação adicional relevante para a compilação da informação financeira usando o referencial de relato financeiro aplicável. A informação prestada pode incluir, por exemplo, informação sobre pressupostos, intenções ou planos do órgão de gestão subjacentes ao desenvolvimento de estimativas contabilísticas necessárias para compilar a informação nos termos do referencial de relato financeiro aplicável.

Carta de Compromisso ou Outra Forma de Acordo Escrito (Ref: Parágrafo 25)

- A42. É do interesse tanto do órgão de gestão, ou da parte que contrata se diferente, como do profissional que este envie uma carta de compromisso ao órgão de gestão e, quando aplicável, à parte que contrata antes de efetuar o trabalho de compilação para evitar mal entendidos com respeito ao trabalho. Uma carta de compromisso confirma a aceitação do trabalho por parte do profissional e também outras matérias tais como:
- Os objetivos e âmbito do trabalho, incluindo o conhecimento das partes que o trabalho não é um trabalho de garantia de fiabilidade.
 - O uso pretendido e distribuição da informação financeira e quaisquer restrições no seu uso ou distribuição (quando aplicável).
 - As responsabilidades do órgão de gestão em relação ao trabalho.
 - A extensão das responsabilidades do profissional, incluindo que o profissional não irá expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre a informação financeira.
 - A forma e conteúdo do relatório a emitir pelo profissional.

Forma e Conteúdo da Carta de Compromisso

A43. A forma e conteúdo da carta de compromisso podem variar de trabalho para trabalho. Adicionalmente às matérias abordadas nesta ISRS, uma carta de compromisso pode fazer referência a, por exemplo:

- Acordos estabelecidos para envolver a participação de outros profissionais e peritos em alguns aspetos do trabalho de compilação.
- Acordos a fazer com o anterior profissional, se houver, no caso de um primeiro trabalho.
- A possibilidade de o órgão de gestão ou os encarregados da governação, como aplicável, serem chamados a confirmar por escrito algumas informações ou explicações dadas oralmente ao profissional durante o trabalho.
- Propriedade da informação usada para efeitos da compilação, distinguindo entre documentos e informações prestados pela entidade e documentação de trabalho do profissional, tendo em conta as leis e regulamentos aplicáveis.
- Um pedido ao órgão de gestão, e à parte que contrata se diferente, para acusar a receção da carta de compromisso e acordar os termos do trabalho nela mencionados.

Exemplo de Carta de Compromisso

A44. Apresenta-se no Apêndice 1 desta ISRS um exemplo de carta de compromisso para um trabalho de compilação.

Trabalhos Recorrentes (Ref: Parágrafo 26)

A45. O profissional pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso ou acordo escrito em cada período. Porém, os seguintes fatores podem indicar que é apropriado rever os termos do trabalho de compilação, ou de relembrar o órgão de gestão ou a parte que contrata, quando aplicável, dos termos existentes:

- Qualquer indicação de que o órgão de gestão ou a parte que contrata, quando aplicável, não compreende o objetivo e âmbito do trabalho.
- Qualquer termo revisto ou especial do trabalho.
- Uma mudança recente dos elementos sénior do órgão de gestão da entidade.
- Uma mudança significativa na propriedade da entidade.

- Uma mudança significativa na natureza e dimensão dos negócios da entidade.
- Uma mudança nos requisitos legais ou regulamentares que afetam a entidade.
- Uma mudança no referencial de relato financeiro aplicável.

Comunicação com o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

(Ref: Parágrafo 27)

- A46. O período apropriado para comunicar varia em função das circunstâncias do trabalho. Circunstâncias relevantes incluem a importância e natureza do assunto e qualquer ação esperada do órgão de gestão ou encarregados da governação. Por exemplo, pode ser apropriado comunicar uma dificuldade encontrada no trabalho logo que praticável se o órgão de gestão ou os encarregados da governação estiver em condições de ajudar o profissional a ultrapassar a dificuldade.
- A47. Os requisitos éticos relevantes podem incluir um requisito para relatar um incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a um nível apropriado do órgão de gestão ou dos encarregados da governação. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamentos podem restringir a comunicação do profissional de algumas matérias com o órgão de gestão ou os encarregados da governação. A lei ou regulamentos podem especificamente proibir uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando o profissional é obrigado a relatar um incumprimento identificado ou suspeito a uma autoridade apropriada nos termos da legislação sobre combate ao branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, os assuntos considerados pelo profissional podem ser complexos e ele pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

Execução do Trabalho

O Conhecimento do Profissional (Ref: Parágrafo 28)

- A48. Compreender as operações e negócios da entidade, incluindo os seus sistemas e registos contabilísticos, é um processo contínuo que ocorre durante o trabalho. Essa compreensão estabelece um quadro de referência no âmbito do qual o profissional exerce julgamento profissional quando compila informação financeira.
- A49. A extensão e profundidade do conhecimento que o profissional tem ou obtém sobre a entidade e as suas operações e negócios são menores do que os do

órgão de gestão. Esse conhecimento está direcionado ao nível suficiente para o profissional estar em condições de compilar a informação financeira nos termos do trabalho.

A50. São exemplos de assuntos que o profissional pode considerar quando obtém conhecimento das operações e negócios da entidade e sobre o referencial de relato financeiro aplicável:

- A dimensão e complexidade da entidade e suas operações.
- A complexidade do referencial de relato financeiro.
- Os requisitos ou obrigações de relato financeiro da entidade, estejam eles previstos em leis e regulamentos, num contrato ou qualquer outra forma de acordo com um terceiro, ou no contexto de relato financeiro voluntário.
- O nível de desenvolvimento da estrutura de gestão e governação da entidade no que respeita à gestão e supervisão dos registos contabilísticos e sistemas de relato que suportam a preparação da informação financeira da entidade.
- O nível de desenvolvimento e complexidade dos sistemas de contabilidade e de relato da entidade e respetivos controlos.

A Compilação da Informação Financeira

Julgamentos significativos Ref: Parágrafo30)

A51. Em alguns trabalhos de compilação, o profissional não presta assessoria ao órgão de gestão com julgamentos significativos. Noutros trabalhos, o profissional pode prestar tal assessoria, por exemplo, em relação a uma determinada estimativa contabilística ou apoiando o órgão de gestão nas suas avaliações sobre políticas contabilísticas apropriadas. Quando é prestada assessoria, é necessária discussão para que o órgão de gestão ou os encarregados da governação, como apropriado, compreendam os julgamentos significativos refletidos na informação financeira e aceitem a sua responsabilidade por esses julgamentos.

Leitura da Informação Financeira (Ref: Parágrafo 31)

A52. A leitura da informação financeira pelo profissional é necessária para o ajudar a cumprir as suas obrigações éticas relevantes para o trabalho.

Propor Emendas à Informação Financeira

Referência ao, ou descrição do, referencial de relato financeiro aplicável
(Ref: Parágrafo 34(a))

A53. Pode haver circunstâncias onde o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial estabelecido com derrogações significativas. Se a descrição do referencial de relato financeiro aplicável na informação financeira compilada faz referência ao referencial estabelecido com derrogações significativas, o profissional pode ter de considerar se essa referência é enganadora nas circunstâncias do trabalho.

Emendas de Distorções Materiais, e de Informação para que Não Seja Enganadora
(Ref: Parágrafo 34(b)–(c))

A54. As considerações do profissional quanto à materialidade são feitas no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Alguns referenciais de relato financeiro abordam o conceito da materialidade no contexto da preparação e apresentação da informação financeira. Embora os referenciais de relato financeiro possam discutir a materialidade em ângulos diversos, eles geralmente referem que:

- As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se, individual ou conjuntamente, puderem razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base na informação financeira;
- Os julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou uma combinação de ambas; e
- Os julgamentos sobre assuntos materiais para os utilizadores da informação financeira são baseados nas necessidades de informação financeira comum a utilizadores tomados como um grupo. O efeito possível de distorções em utilizadores específicos, cujas necessidades podem variar grandemente, não é considerado.

A55. Se estas considerações estiverem presentes no referencial de relato financeiro aplicável, isto fornece um quadro de referências para o profissional compreender a materialidade para efeitos do trabalho de compilação. Se tais considerações não estiverem presentes, então isto constitui o quadro de referências para o profissional.

A56. A percepção pelo profissional das necessidades dos utilizadores da informação financeira afeta a visão que ele tem da materialidade. Neste contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:

- Têm conhecimentos razoáveis das atividades económicas e dos negócios, e de contabilidade, e vontade em analisar a informação financeira com razoável diligência;
- Compreendem que a informação financeira é preparada e apresentada tendo em conta níveis de materialidade;
- Reconhecem que existem incertezas inerentes à mensuração de quantias baseadas em estimativas, em julgamentos e em considerações sobre acontecimentos futuros; e
- Tomam decisões económicas razoáveis com base nas informações incluídas na informação financeira.

A57. O referencial de relato financeiro aplicável pode incluir a premissa de que a informação financeira está preparada na base da continuidade. Se o profissional tomar conhecimento de que existem incertezas relacionadas com a capacidade da entidade em se manter em continuidade, pode, conforme apropriado, sugerir uma apresentação mais apropriada nos termos do referencial de relato financeiro aplicável, ou sugerir a inclusão de divulgações adequadas relativas à capacidade da entidade em se manter em continuidade, para que se dê cumprimento ao referencial e se evite que a informação financeira seja enganadora.

Condições que Exigem que o Profissional Abandone o Trabalho (Ref: Parágrafos 33 e 35)

A58. Nas circunstâncias já referidas nos requisitos desta ISRS em que se torna necessário abandonar o trabalho, a responsabilidade de informar o órgão de gestão e os encarregados da governação das razões do abandono dá a oportunidade ao profissional de explicar as suas obrigações éticas.

Documentação (Ref: Parágrafo 38)

A59. A documentação exigida por esta ISRS serve uma variedade de finalidades, incluindo as seguintes:

- Faz o registo dos assuntos de relevância contínua para futuros trabalhos de compilação.
- Habilitam a equipa de trabalho, como aplicável, a tornar-se responsável pelo trabalho, incluindo pela sua conclusão.

A60. O profissional pode considerar também incluir na documentação uma cópia do balancete da entidade, resumos de registos contabilísticos significativos ou outra informação que ele usou para efetuar a compilação.

- A61. Quando se regista a forma como a informação financeira compilada se reconcilia com os registos, documentos, explicações e informação adicional subjacentes proporcionados pelo órgão de gestão, o profissional pode, por exemplo, manter uma folha de reconciliação entre os saldos da entidade conforme balancete do razão e a informação financeira compilada, incluindo qualquer documento de ajustamentos ou outras emendas à informação financeira que o profissional acordou com o órgão de gestão durante o trabalho.

O Relatório do Profissional (Ref: Parágrafo 40)

- A62. O relatório escrito compreende relatórios emitidos em papel e relatórios emitidos em formato eletrónico.
- A63. Quando o profissional tiver conhecimento de que a informação financeira compilada e o seu relatório serão incluídos num documento que contenha outra informação, tal como um relatório financeiro, pode considerar, se a forma de apresentação permitir, a identificação das páginas que contêm a informação financeira. Isto ajuda os utilizadores a identificarem a informação financeira a que o relatório do profissional se refere.

Destinatários do Relatório (Ref: Parágrafo 40(b))

- A64. A lei ou regulamento de uma determinada jurisdição pode especificar a quem o relatório do profissional deve ser dirigido. O relatório é geralmente dirigido a quem contratou o profissional, na maior parte das vezes o órgão de gestão da entidade.

Informação Financeira Preparada Usando um Referencial de Relato Financeiro de Finalidade Especial (Ref: Parágrafo 40(j))

- A65. Nos termos desta ISRS, se a informação financeira é preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial, o relatório do profissional de auditoria deve chamar a atenção dos leitores para o referido referencial e declarar que a informação financeira pode, por isso, não ser adequada para outras finalidades. Isto pode ser adicionado a uma cláusula suplementar que restrinja o uso ou a distribuição, ou ambos, do relatório do profissional somente aos utilizadores a quem se destina.
- A66. A informação financeira preparada para uma finalidade particular pode ser obtida por terceiros que não sejam os utilizadores a quem se destina, e que podem procurar usar a informação para fins que não o fim para que a informação foi preparada. Por exemplo, um regulador pode exigir a

algumas entidades para lhe facultar demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial e que essas demonstrações financeiras estejam em registo público. O facto de as demonstrações financeiras estarem disponíveis para um conjunto alargado de terceiros que não são os utilizadores a quem se destinam, não significa que as demonstrações financeiras se tornem demonstrações financeiras de finalidade geral. As declarações do profissional que se exige estarem incluídas ao seu relatório devem chamar a atenção dos leitores para o facto de tais demonstrações financeiras estarem preparadas segundo um referencial de relato financeiro de finalidade especial e, por isso, poderem não ser adequadas para outras finalidades.

Restrição na Distribuição e Uso do Relatório do Profissional

- A67. O profissional pode considerar apropriado indicar que o seu relatório é destinado somente a utilizadores específicos da informação financeira. Dependendo da lei ou regulamento de cada jurisdição, isso pode ser alcançado restringindo a distribuição ou o uso, ou ambos, do relatório do profissional apenas aos utilizadores a quem se destina.

Conclusão do Trabalho de Compilação e Data do Relatório do Profissional (Ref: Parágrafos 37, 38 e 41)

- A68. O processo que existe na entidade para a aprovação da informação financeira pelo órgão de gestão, ou pelos encarregados da governação, como apropriado, é um fator relevante para o profissional considerar quando conclui o trabalho de compilação. Dependendo da natureza e finalidade da informação financeira, deve haver um processo estabelecido para a aprovação que o órgão de gestão ou os encarregados da governação devem seguir, ou um processo prescrito por lei ou regulamento, para a preparação e finalização da informação financeira ou das demonstrações financeiras da entidade.

Exemplos de Relatórios (Ref: Parágrafo 40)

- A69. Apresentam-se no Apêndice 2 exemplos ilustrativos de relatórios de compilação que incorporam os elementos exigidos nesses relatórios.

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A44)

Exemplo de uma Carta de Compromisso para um Trabalho de Compilação

A carta que se segue é um exemplo de uma carta de compromisso para um trabalho de compilação que ilustra os requisitos relevantes e as orientações contidas nesta ISRS. Esta carta não é obrigatória, mas serve somente de guia que pode ser usada em conjunto com outras considerações previstas nesta norma e necessita de ser adaptada de acordo com os requisitos e as circunstâncias particulares de cada trabalho. Está preparada para se referir a uma compilação de demonstrações financeiras de um único período de relato e requer adaptações se for preciso aplicá-la a um trabalho recorrente como descrito nesta ISRS. Caso apropriado, deve ser procurado apoio jurídico para verificar se a carta proposta é adequada.

A carta ilustra as seguintes circunstâncias:

- As demonstrações financeiras serão compiladas apenas para uso do órgão de gestão da sociedade (Sociedade ABC), e o seu uso será restrito ao órgão de gestão. O uso e distribuição do relatório do profissional são também restritos ao órgão de gestão.
- As demonstrações financeiras compiladas compreenderão apenas o balanço em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados para o ano findo nessa data, sem notas anexas. O órgão de gestão determinou que as demonstrações financeiras fossem preparadas na base do acréscimo conforme descrito.

Ao órgão de gestão⁹ da Sociedade ABC:

[Objetivo e âmbito do trabalho de compilação]

V. Exas. solicitaram-nos que executássemos os seguintes serviços:

Com base na informação que nos vão facultar, prestar-vos-emos assessoria na preparação e apresentação das seguintes demonstrações financeiras da Sociedade

⁹ Ao longo deste exemplo, as referências a “órgão de gestão”, “encarregados da governação” e “profissional” devem usadas ou ajustadas conforme apropriado nas circunstâncias.

ABC: balanço em 31 de dezembro de 20X1 e demonstração dos resultados para o ano findo nessa data, na base do custo histórico, refletindo todas as transações a dinheiro adicionadas das contas a pagar, contas a receber menos ajustamentos para cobranças duvidosas, inventários mensurados ao custo médio, impostos correntes a pagar na data do relato, e ativos de longo prazo capitalizados ao custo histórico e amortizados ao longo da sua vida útil estimada a taxas constantes. Estas demonstrações financeiras não incluirão notas explicativas para além de uma nota a descrever as bases de contabilidade conforme se refere nesta carta.

A finalidade para que as demonstrações financeiras serão usadas é o de proporcionar informação financeira para todo o ano mostrando a posição financeira da entidade à data de relato de 31 de dezembro de 20X1 e do desempenho financeiro para o ano findo naquela data. As demonstrações financeiras serão apenas para vosso uso e não serão distribuídas a terceiros.

As nossas responsabilidades

Um trabalho de compilação envolve a aplicação de conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação de informação financeira. Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não se exige de nós que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para a compilação, ou que obtenhamos prova para expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão. Consequentemente, não será expressa uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com as bases de contabilidade que especificaram, conforme descrito acima.

Efeturemos o trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*. Esta norma exige que, ao efetuar este trabalho, cumpramos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional. Para esse efeito exige-se de nós que cumpramos o *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA).

As vossas responsabilidades

O trabalho a efetuar será efetuado na base de que o órgão de gestão aceita e compreende que a nossa função é a de vos assessorar na preparação e apresentação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro que adotaram para essas demonstrações. Assim, as vossas responsabilidades gerais

seguintes são fundamentais para que possamos aceitar o trabalho de compilação nos termos da ISRS 4410 (Revista):

- (a) Responsabilidade pelas demonstrações financeiras e pela sua preparação e apresentação de acordo com um referencial de relato financeiro aceitável tendo em vista o uso pretendido e os utilizadores.
- (b) Responsabilidade pela correção e plenitude dos registos, documentos, explicações e informação adicional que nos proporcionarem para efeitos da compilação das demonstrações financeiras.
- (c) Responsabilidade pelos julgamentos necessários para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, incluindo aqueles relativamente aos quais prestámos assessoria no decurso do trabalho.

O nosso relatório de compilação

Como parte do nosso trabalho, emitiremos o nosso relatório em anexo às demonstrações financeiras compiladas por nós, o qual descreverá as demonstrações financeiras e o trabalho que efetuámos [ver anexo]. O relatório também indicará que o uso das demonstrações financeiras será restringido para a finalidade estabelecida nesta carta e que o uso e distribuição do nosso relatório são restritos ao órgão de gestão da Sociedade ABC.

Queiram por favor assinar e devolver a cópia anexa desta carta a fim de indicar que ela está de acordo com o vosso entendimento e concordância dos termos para o trabalho de compilação das demonstrações financeiras descritas acima e das responsabilidades de ambas as partes.

[Outra informação relevante]

[Incluir outra informação, tal como honorários, faturação e outros termos do acordo, como apropriado]

XYZ & C.^a

Acusada a receção em nome da Sociedade ABC (assinado)

.....

Nome e Título

Data

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A69)

Exemplos de Relatórios de Compilação**Trabalho de compilação para demonstrações financeiras de finalidade geral**

- Exemplo 1: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral.

Trabalho de compilação para demonstrações financeiras de finalidade especial

- Exemplo 2: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral modificado.

Trabalhos de compilação para informação financeira preparada para uma finalidade especial onde o uso ou distribuição dessa informação financeira é restrito aos destinatários que a vão utilizar

- Exemplo 3: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística especificada num contrato.
- Exemplo 4: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística selecionada pelo órgão de gestão de uma entidade relativamente a informação financeira requerida para efeitos internos.
- Exemplo 5: Relatório de um trabalho para compilar informação financeira que é um elemento, conta ou item a ser [*inserir referência apropriada à informação exigida para efeitos de conformidade regulatória*].

Exemplo 1: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral.

- **Demonstrações financeiras de finalidade geral exigidas nos termos da lei ou regulamento aplicável que especificam que as demonstrações financeiras da entidade devem ser preparadas aplicando as Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME).**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[Ao órgão de gestão da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem a demonstração da posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo nessa data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Efetuámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*.

Aplicámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME) e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e o rigor e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos o rigor e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com a IFRS para PME.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

Exemplo 2: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral modificado.

- **Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral adotado pelo órgão de gestão com modificações.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável são as Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME), excluindo o tratamento do ativo tangível que foi revalorizado em vez de estar ao custo histórico.**
- **O uso ou distribuição das demonstrações financeiras não é restrito.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[Ao órgão de gestão da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem a demonstração da posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo nessa data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Efetuámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*.

Aplicámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras na base contabilística descrita na Nota X das demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e o rigor e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos o rigor e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas na base contabilística descrita na Nota X.

Como indicado na Nota X, as demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas de acordo com Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME), excluindo o ativo tangível o qual está reavaliado nas demonstrações financeiras em vez estar ao custo histórico. As demonstrações financeiras são preparadas para os efeitos descritos na Nota Y e, conseqüentemente, podem não ser adequadas para outros fins.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

Exemplo 3: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística especificada num contrato.

- **Demonstrações financeiras preparadas para cumprirem as cláusulas de um contrato, aplicando a base contabilística especificada no contrato.**
- **O profissional foi contratado por um terceiro que não é o órgão de gestão nem os encarregados da governação da entidade.**
- **As demonstrações financeiras destinam-se a ser utilizadas apenas pelas partes especificadas no contrato.**
- **O uso ou distribuição do relatório do profissional é restrito aos utilizadores das demonstrações financeiras especificadas no contrato.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[À parte que contrata¹⁰]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC (a “Sociedade”) com base na informação que nos foi proporcionada pelo órgão de gestão da Sociedade (o órgão de gestão”). Estas demonstrações financeiras compreendem [*indicar todos os elementos das demonstrações financeiras preparadas na base contabilística especificada no contrato e a data e período a que se referem*].

Efetuámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*.

Aplicámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras na base contabilística descrita na Nota X das demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e o rigor e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos o rigor e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas

¹⁰ Alternativamente, o destinatário apropriado especificado no contrato

demonstrações financeiras estão preparadas na base contabilística descrita na Nota X.

Como indicado na Nota X, as demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas de acordo com a base contabilística descrita na Cláusula Z do contrato estabelecido com a XYZ Limitada datado de *[inserir data do contrato relevante]* (o “Contrato”), e para a finalidade descrita na Nota Y. Consequentemente, estas demonstrações financeiras são para uso exclusivo das partes especificadas no Contrato e podem não ser adequadas para outros fins.

O nosso relatório de compilação destina-se apenas às partes especificadas no Contrato e não deve ser distribuído a terceiros.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

Exemplo 4: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contábilística selecionada pelo órgão de gestão de uma entidade relativamente a informação financeira requerida para efeitos internos.

- **Demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral e para serem usadas apenas pelo órgão de gestão para efeitos internos.**
- **As demonstrações financeiras incorporam alguns acréscimos e compreendem apenas um balanço, uma demonstração dos resultados e uma única nota que refere a base contábilística usada.**
- **As demonstrações financeiras destinam-se a ser utilizadas apenas pelo órgão de gestão.**
- **O uso e distribuição do relatório do profissional são restritos à gerência.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[Ao órgão de gestão da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem o balanço da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados para o ano findo nessa data.

Efetuámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*.

Aplicámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras na base contábilística descrita na Nota X das demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e o rigor e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos o rigor e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente,

não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas na base contabilística descrita na Nota X.

A Nota X refere a base na qual estas demonstrações financeiras são preparadas e a sua finalidade está descrita na Nota Y. Consequentemente, estas demonstrações financeiras são para vosso uso exclusivo e podem não ser adequadas para outros fins.

O nosso relatório de compilação destina-se apenas para vosso uso enquanto órgão de gestão da Sociedade ABC e não deve ser distribuído a terceiros.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

Exemplo 5: Relatório de um trabalho para compilar informação financeira que é um elemento, conta ou item a ser [inserir referência apropriada à informação exigida para efeitos de conformidade regulatória].

- **Informação financeira preparada para uma finalidade especial, isto é, para cumprir requisitos de relato financeiro estabelecidos por um regulador, de acordo com as diretivas por ele estabelecidas e que prescrevem a forma e conteúdo da informação financeira.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento.**
- **A informação financeira destina-se a satisfazer as necessidades de utilizadores particulares e o uso dessa informação é restrita a esses utilizadores.**
- **A distribuição do relatório do profissional é restrita aos utilizadores.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[Ao órgão de gestão da Sociedade ABC¹¹]

Compilámos o mapa anexo intitulado [*identificar a informação financeira compilada de*] da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1 (o “Mapa”) com base na informação que nos proporcionaram.

Efetuámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*.

Aplicámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação do Mapa tal como prescrito por [*inserir nome do regulador relevante*] e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Este Mapa e o rigor e plenitude da informação usada para o compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos o rigor e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar o Mapa. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se o Mapa está preparado

¹¹ Alternativamente, o destinatário apropriado especificado nos requisitos de relato financeiro aplicáveis

de acordo com [*inserir nome do, ou referência ao, referencial de relato financeiro aplicável como especificado pelo regulador*].

Como referido na Nota X, o Mapa está preparado e apresentado na base prescrita por [*inserir nome do, ou referência ao, referencial de relato financeiro aplicável como especificado pelo regulador*], para que a Sociedade ABC cumpra [*inserir nome da, ou referência à, regulação relevante*]. Consequentemente, o Mapa é para ser usado apenas em conexão com essa finalidade e pode não ser adequado para outros fins.

O nosso relatório de compilação destina-se apenas para uso da Sociedade ABC e do Regulador F, e não deve ser distribuído a terceiros para além destes.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

ISAE_{TM}

ISRE_{TM}

ISRS_{TM}

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F + 1 (212) 286-9570
www.iaasb.org