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
Gestão 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
Gestão 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–A199
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 Gestão 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 e 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 qualidade do trabalho (nos casos em que for designado) estão sujeitos às disposições do *Código Internacional de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (incluindo as Normas Internacionais de Independência)* (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 e A34)

   (b) O profissional que está a efetuar o trabalho faz parte de uma firma que está sujeita à ISQM 1[1], ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, relativos à responsabilidade da firma pelo seu sistema de gestão de qualidade, que seja no mínimo tão exigente como a ISQM 1. (Ref: Parágrafos A61 a A66)

4. A gestão de qualidade nas 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 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 e 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.

---

[1] Norma Internacional de Gestão de Qualidade (ISQM) 1, *Gestão de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou de Serviços Relacionados*

[2] ISRS 4400, *Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira*, e ISRS 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*

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;

      (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 auditor.

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) 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 e 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 garantia de fiabilidade que seja, no seu julgamento profissional, 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 maior do que irrelevante. (Ref: Parágrafos A3 a 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.

(b) 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)

(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) 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.

(e) Sócio responsável pelo trabalho – O sócio ou outro indivíduo, designado pela 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.

(f) 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 a A14)

(g) Parte que contrata – A parte que contrata o profissional para que este execute o trabalho de garantia de fiabilidade. (Ref: Parágrafo A15)

(h) Equipa de trabalho – Todos os sócios e pessoal que efetuam o trabalho, e quaisquer outros indivíduos que executam procedimentos no trabalho, excluindo um perito externo do profissional.

(i) 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 a 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.

(j) 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.

(k) 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.

(l) 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.

(m) 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 a A18 e A37)

(n) 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)

(o) 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.

(p) 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.

(q) 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.

(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) 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.

(t) 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.

(u) Ceticismo profissional – Atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção, e uma apreciação crítica da prova.

(v) Parte responsável – A parte responsável pela matéria em apreciação subjacente. (Ref: Parágrafo A37)

(w) Risco de distorção material – O risco de a informação da matéria em apreciação subjacente estar materialmente distorcida antes do trabalho.

(x) 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)

(y) Matéria em apreciação subjacente – O fenómeno que é mensurado ou avaliado pela aplicação dos critérios.

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 e 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 a 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 excecionais, 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 disposições 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 a A34 e A60)

Aceitação e Continuação

21. O sócio responsável pelo trabalho deve estar satisfeito de que foram seguidos pela firma as suas políticas ou procedimentos para a aceitação e 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 a 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, incluindo dispor de tempo suficiente para efetuar o trabalho; 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 poderiam ter levado a firma a recusar o trabalho, caso essa informação fosse do conhecimento da firma antes da aceitação ou continuação do relacionamento com o cliente ou do trabalho específico, 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 a A36)

(a) As funções e as responsabilidades das partes apropriadas são adequadas às circunstâncias; e (Ref: Parágrafos A37 a A39)

(b) O trabalho apresenta todas as características seguintes:

(i) A matéria em apreciação subjacente é apropriada; (Ref: Parágrafos A40 a 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 a 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 e A52)

(iv) O profissional espera ser capaz de obter a prova necessária para fundamentar a sua conclusão; (Ref: Parágrafos A53 a 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))

Acordar os 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 a 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 Prescrito 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)

Gestão 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 ISQM 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos, que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto a ISQM 1; (Ref: Parágrafos A60 a A66)

Recursos do Trabalho

    (b) Determinar que são atribuídos ou disponibilizados à equipa de trabalho, de forma tempestiva, recursos suficientes e apropriados para executar o trabalho, tendo em conta a natureza e as circunstâncias do trabalho, as políticas ou procedimentos da firma e quaisquer alterações que possam surgir durante o trabalho;

    (c) Possuir experiência em técnicas e competências de garantia de fiabilidade desenvolvidas através de formação extensa e aplicação prática; e (Ref: Parágrafo A60)

    (d) 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 e A68)

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, incluindo dispor de tempo suficiente, para: (Ref: Parágrafos A70 e 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 e A73)

na medida que seja suficiente para aceitar a responsabilidade pela conclusão sobra a informação da matéria em apreciação.

Responsabilidades do Sócio Responsável pelo Trabalho

33. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade global pela gestão e obtenção da qualidade no trabalho e por estar envolvido de forma suficiente e apropriada ao longo de todo o trabalho. Isto inclui a responsabilidade:

(a) Por se certificar de que foram seguidos as políticas ou procedimentos da firma para a aceitação e continuação dos relacionamentos com clientes e dos trabalhos de garantia de fiabilidade;

(b) Pelo planeamento e execução do trabalho (incluindo a direção e supervisão apropriadas dos membros da equipa de trabalho) de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis;

(c) Pela realização de revisões de acordo com as políticas ou procedimentos 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 violações 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 gestão de qualidade da firma, ou de outra forma, que indiquem que os membros da equipa de trabalho violaram 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 a informação proveniente do processo de monitorização e remediação da firma, conforme comunicada pela firma e, se aplicável, por outras firmas da rede, e se essa informação pode afetar o trabalho de garantia de fiabilidade.

Revisão de Qualidade do Trabalho

36. Para os trabalhos em que seja exigida uma revisão de qualidade do trabalho de acordo com a ISQM 1 ou com as políticas ou procedimentos da firma, o sócio responsável pelo trabalho deve discutir os assuntos significativos e os julgamentos significativos que surgirem durante o trabalho com o revisor de qualidade do trabalho, não devendo datar o relatório de garantia de fiabilidade até à conclusão dessa revisão.[3]

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 a 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 a A85)

39. O profissional deve aplicar técnicas e competências de garantia de fiabilidade como parte de um processo de trabalho recorrente sistemático e iterativo.

[3] ISQM 2, *Revisões de Qualidade do Trabalho*

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 a 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 e A91)

Materialidade

44. O profissional deve considerar a materialidade: (Ref: Parágrafos A92 a 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 e 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**
46L. O profissional deve compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para: (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 a A105 e A108)	46R. O profissional deve compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho que sejam suficientes para: (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 a A104 e A108)
47L. Ao compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho	47R. Ao compreender a matéria em apreciação subjacente e outras circunstâncias do trabalho

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
conforme referido no parágrafo 46L, o profissional deve considerar o processo utilizado para preparar a informação da matéria em apreciação. (Ref: Parágrafo A107)	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)

Obtenção de Prova

Considerações Sobre o Risco e Respostas aos Riscos

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
48L. Baseado na sua compreensão (ver parágrafo 46L), o profissional deve: (Ref: Parágrafos A109 a A113) (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 no parágrafo 48L(a), e para obter garantia limitada de fiabilidade para suportar a sua conclusão.	48R. Baseado na sua compreensão (ver parágrafo 46R), o profissional deve: (Ref: Parágrafos A109 a A111) (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: (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.
Determinar se são necessários procedimentos adicionais num trabalho de garantia limitada de fiabilidade 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 a A118)	Revisão da avaliação de risco num trabalho de garantia razoável de fiabilidade 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

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
(a) Concluir que não é provável que esse assunto provoque que a informação da matéria em apreciação esteja materialmente distorcida; ou (b) Determinar que o assunto provoca que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida.	modificar os procedimentos planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A113)

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 e A120).

Trabalho Efetuado por um Perito do Profissional

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

    (a) Avaliar se o perito do profissional possui a competência, capacidade e objetividade necessárias para os objetivos do profissional. No caso de perito externo do profissional, a avaliação da objetividade deve incluir indagações sobre interesses e relações que podem criar ameaças à objetividade desse perito; (Ref: Parágrafos A126 a A129)

    (b) Obter conhecimento suficiente sobre a área de especialidade do perito do profissional; (Ref: Parágrafos A130 e A131)

    (c) Acordar com o perito do profissional a natureza, o âmbito e os objetivos do trabalho desse perito; e (Ref: Parágrafos A132 e A133)

    (d) Avaliar a adequação do trabalho do perito do profissional para os objetivos do profissional. (Ref: Parágrafos A134 e A135)

Trabalho Realizado por Outro Profissional, por um Perito da Parte Responsável ou do Mensurador ou Avaliador, ou por um 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 gestão 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 e A55 e A137 a 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 profissional. 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 e 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 a 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 a 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 A119 a A120 e A154 a 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 a 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 a 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 profissional. (Ref: Parágrafos A159 a 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, consequentemente, a informação da matéria em apreciação pode não ser adequada para outro fim; (Ref: Parágrafos A167 e 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 e A171)

(i) Uma declaração indicando que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQM 1, ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto a ISQM 1. 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 ISQM 1; (Ref: Parágrafo A172)

(j) Uma declaração indicando que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código do IESBA, ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares, que sejam pelo menos tão exigentes quanto as disposições do Código do IESBA relativas 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 às disposições do Código do IESBA relativas 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 a A178)

(l) A conclusão do profissional: (Ref: Parágrafos A2 e A179 a 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:

  (i) 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; e

  (ii) Quando for exigida uma revisão de qualidade do trabalho de acordo com a ISQM 1 ou com as políticas ou procedimentos da firma, a revisão de qualidade do trabalho foi concluída; (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 a 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 e 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 se 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 a 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 a 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 e 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 Apreciação Abrangendo Vários Aspetos (Ref: Parágrafos 10, 65 e 69(l))

A2. Quando a informação da matéria em apreciação abrange vários aspetos, podem ser feitas conclusões separadas para cada aspeto. 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: Parágrafo 12(a)(i))

A3. Como o nível de garantia de fiabilidade 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 controlos 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 garantia razoável de fiabilidade;

(d) Adicionalmente, quando forem identificadas variações, relacionamentos ou diferenças significativas, 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 Garantia de Fiabilidade que Seja Significativo (Ref: Parágrafos 12(a)(i)(b) e 47L)

A4. O nível de garantia de fiabilidade 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 a 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 (ver parágrafos 69(k) e A174 a 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).

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 controlo 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.

Critérios (Ref: Parágrafo 12(c) e Apêndice)

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 material, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados aplicados pela parte apropriada (risco inerente); e

(ii) Risco de que uma distorção material que ocorra na informação da matéria em apreciação não seja evitada, ou detetada e corrigida, em tempo útil, pelo controlo interno da parte apropriada (risco de controlo); 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.

A consideração dos riscos é uma matéria de julgamento profissional e não uma matéria suscetível de mensuração precisa.

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 fatores 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 espetro 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 (ver parágrafos A116 a 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 (ver parágrafos A167 e 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 controlo 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 fiabilidade[4] (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

[4] 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.

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 efetuem 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 ao seguir as ISAE e os requisitos estabelecidos para que ele atinja tais objetivos. Além disso, elas contêm orientações 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 respetiva 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. O Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética que são:

(a) Integridade;

(b) Objetividade;

(c) Competência e zelo profissional;

(d) Confidencialidade; e

(e) Comportamento profissional.

Os princípios fundamentais da ética estabelecem a norma de comportamento esperado de um profissional.

A31. O Código do IESBA proporciona uma estrutura conceptual que os profissionais de contabilidade e auditoria são obrigados a aplicar para lidar com as ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, incluindo:

(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 se as ameaças identificadas estão a um nível aceitável; e

(c) Se as ameaças identificadas ao cumprimento dos princípios fundamentais não estiverem a um nível aceitável, abordando-as através da eliminação das circunstâncias que criam as ameaças, aplicando salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável, ou retirando-se do trabalho, quando a retirada é possível ao abrigo da lei ou regulamentação aplicável.

A32. O Código do IESBA estabelece requisitos e material de aplicação sobre vários tópicos, incluindo:

- Conflitos de interesses;
- Nomeações profissionais;
- Segundas opiniões;
- Honorários e outras formas de remuneração;
- Incentivos, incluindo ofertas e hospitalidade;
- Custódia de ativos de clientes; e
- Resposta ao não cumprimento de leis e regulamentos.

A33. O Código do IESBA também inclui as Normas Internacionais de Independência. 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 nas Normas Internacionais de Independência no Código do IESBA incluem, por exemplo:

- Honorários;
- Ofertas e hospitalidade;
- Litígios reais ou potenciais;
- Interesses financeiros;
- Empréstimos e garantias;
- Relacionamentos empresariais;
- Relacionamentos familiares e pessoais;
- Serviço recente prestado a um cliente de garantia de fiabilidade;
- Ser diretor ou administrador de um cliente de garantia de fiabilidade;
- Emprego em cliente de garantia de fiabilidade;
- Associação prolongada de pessoal com cliente de garantia de fiabilidade;
- Prestação de serviços distintos de garantia de fiabilidade a cliente de garantia de fiabilidade; e
- Relatórios que incluem uma restrição ao uso e à distribuição.

A34. Os requisitos profissionais, ou requisitos estabelecidos por lei ou regulamentos, são pelo menos tão exigentes quanto as disposições 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 tais trabalhos

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 (ver 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 académicos;
- 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 (ver parágrafo 69(f)); e

(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 (ver 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 (ver parágrafos A167 e 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.

Gestão de Qualidade

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

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;
- Um sistema de gestão de qualidade implementado em toda a firma. A ISQM 1 aplica-se a todas as firmas 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.

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

A61. A ISQM 1 trata das responsabilidades da firma de conceber, implementar e operar um sistema de gestão de qualidade para trabalhos de garantia de fiabilidade.[5] Determina as responsabilidades da firma pelo estabelecimento de objetivos de qualidade que abordem o cumprimento das responsabilidades de acordo com os requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência. A ISQM 1 trata também da responsabilidade da firma de estabelecer políticas ou procedimentos que abordem os trabalhos que devam ser sujeitos a revisões de qualidade do trabalho.[6] A ISQM 2 trata da nomeação e elegibilidade do revisor de qualidade do trabalho, bem como da execução e documentação da revisão de qualidade do trabalho.[7] Um sistema de gestão de qualidade aborda as seguintes oito componentes:[8]

(a) O processo de avaliação do risco da firma;

(b) Governação e liderança;

(c) Requisitos éticos relevantes;

(d) Aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos específicos;

(e) Desempenho do trabalho;

(f) Recursos;

(g) Informação e comunicação; e

(h) O processo de monitorização e remediação.

As firmas ou os requisitos nacionais podem utilizar terminologia ou estruturas diferentes para descrever as componentes do sistema de gestão de qualidade.

A62. Outros requisitos profissionais, ou requisitos de leis ou regulamentos que tratem das responsabilidades da firma de conceber, implementar e operar um sistema de gestão de qualidade, são, pelo menos, tão exigentes quanto a ISQM 1 quando abordam os requisitos da ISQM 1 e impõem obrigações sobre a firma para atingir o objetivo da ISQM 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 global pela gestão e obtenção da qualidade em cada trabalho e por estar envolvido de forma suficiente e apropriada ao longo de

[5] ISQM 1, parágrafo 1

[6] ISQM 1, parágrafo 2(a)

[7] ISQM 1, parágrafo 2(b)

[8] ISQM 1, parágrafo 6

todo o 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 ou procedimentos 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 de gestão de qualidade da firma inclui o estabelecimento de um processo de monitorização e remediação concebido para:

(a) Proporcionar à firma informação relevante, fiável e tempestiva sobre a conceção, implementação e funcionamento do sistema de gestão de qualidade; e

(b) Tomar as ações apropriadas para responder às deficiências identificadas, de forma que as deficiências sejam remediadas pela firma de forma tempestiva.

A65. Normalmente, a equipa de trabalho pode depender do sistema de gestão de qualidade da firma, a menos que:

- O entendimento ou a experiência prática da equipa de trabalho indiquem que as políticas ou procedimentos da firma não abordarão eficazmente a natureza e as circunstâncias do trabalho; ou
- A informação proporcionada pela firma ou por outras partes, acerca da eficácia dessas políticas ou procedimentos, indique o contrário.

Por exemplo, a equipa de trabalho pode depender do sistema de gestão de qualidade da firma em relação ao seguinte:

(a) Competência e capacidades 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 das políticas ou procedimentos da firma para a aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de garantia de fiabilidade;

(d) Aderência aos requisitos legais e regulamentares, através do processo de monitorização e remediação da firma.

Ao considerar as deficiências[9] identificadas no sistema de gestão de qualidade da firma que possam afetar o trabalho de garantia de fiabilidade, o sócio responsável pelo trabalho pode considerar as ações corretivas empreendidas pela firma para tratar tais deficiências.

A66. Uma deficiência no sistema de gestão 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(d))

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 requisitos e orientação sobre a ameaça de interesse próprio ao cumprimento do princípio da competência profissional e do devido cuidado que é criado se a equipa de trabalho não o possuir, ou não puder adquirir, as competências para executar os serviços profissionais.[10] O profissional é o único responsável pela conclusão da garantia de fiabilidade emitida, e essa responsabilidade não é 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.

---

[9] ISQM 1, parágrafo 16(a)

[10] Código do IESBA, parágrafo 320.3 A3

Recursos do Trabalho

Competência e Capacidades Coletivas (Ref: Parágrafo 32)

A69. A ISQM 1 exige que a firma estabeleça objetivos de qualidade que abordem a aceitação e continuação do relacionamento com clientes e de trabalhos de garantia de fiabilidade. Os objetivos de qualidade tratam da adequação dos julgamentos da firma sobre a aceitação ou continuação de relacionamentos e trabalhos que se baseiam na capacidade da firma para executar o trabalho de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.[11]

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))

A1. 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.

A2. 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:

- 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))

A3. De acordo com a ISQM 1, a firma tem de estabelecer um objetivo de qualidade que aborde a natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão das equipas de trabalho e da revisão do seu trabalho. A ISQM 1 exige também que essa direção, supervisão e revisão sejam planeadas e executadas na base de que o trabalho executado pelos membros menos experientes da equipa de trabalho é dirigido, supervisionado e revisto pelos membros mais experientes da equipa de trabalho.[12]

Revisão de Qualidade do Trabalho (Ref: Parágrafo 36)

A4. Outras questões que podem ser consideradas na revisão 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.

[11] ISQM 1, parágrafos 30(a)(ii) e A72

[12] ISQM 1, parágrafo 31(b)

Ceticismo Profissional e Julgamento Profissional

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 37)

A5. 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.

A6. 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.

A7. 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.

A8. 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.

A9. 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)

A10. 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.

A11. 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.

A12. 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.

A13. 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.

A14. 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)

A15. 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 e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a 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.

A16. 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.

A17. 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, consequentemente, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos planeados.

A18. 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.

A19. 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.

A20. 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)

A21. 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.

A22. 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.

A23. 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)

A24. 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.

A25. 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 controlo quando a informação da matéria em apreciação for uma declaração de que o controlo 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.

A26. 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).

A27. 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.

A28. 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.

A29. 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)

A30. 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.

A31. 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;[13] 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 a 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.

A32. 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.

A33. 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.

[13] Ver, por exemplo, os parágrafos R360.31 a 360.35 A1 do Código do IESBA.

A34. 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 garantia de fiabilidade significativa.

A35. 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.

A36. 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.

A37. 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))

A38. 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.

A39. 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.

A40. 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.

A41. 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.

A42. 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)

A43. 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 indagaçção (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.

A44. 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.

A45. 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.

A46. 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.

A47. 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)

A48. 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.

A49. 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 do Profissional Está Envolvido no Trabalho

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

A50. 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 A122eA123);

(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 ou procedimentos de gestão de qualidade da firma (ver parágrafos A124eA125).

Integração do Trabalho de um Perito do Profissional

A51. 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.

A52. 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 ou Procedimentos de Gestão de Qualidade da Firma do Profissional

A53. Um perito do profissional interno pode ser um sócio ou empregado da firma, incluindo empregados temporários e, portanto, sujeito ao sistema de gestão de qualidade da firma, incluindo as suas políticas ou procedimentos, nos termos da ISQM 1 ou outros requisitos profissionais, ou requisitos de leis ou regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto a ISQM 1. Alternativamente, um perito interno pode ser um sócio ou empregado, incluindo empregados temporários, de uma firma da rede, que tenha políticas ou procedimentos de gestão de qualidade comuns com a firma do profissional. O perito do profissional externo não é membro da equipa de trabalho.

A54. Normalmente, a equipa de trabalho pode depender do sistema de gestão de qualidade da firma (ver parágrafo A65). A extensão dessa dependência 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 dependência dessa 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 do processo de monitorização e remediação da firma;
- Acordo com o perito.

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

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

A55. 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 ou procedimentos de gestão de qualidade da firma (ver parágrafos A124eA125).

A56. 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.

A57. A avaliação para determinar se as ameaças à objetividade, estão a um nível aceitável pode depender da função do perito e da relevância do seu trabalho no contexto da garantia de fiabilidade. Existem circunstâncias em que pode não ser possível eliminar as ameaças ou aplicar salvaguardas para 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.

A58. 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 do Profissional (Ref: Parágrafo 52(b))

A59. Ter entendimento suficiente da área de especialidade do perito do profissional 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 objetivos do profissional.

A60. 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))

A61. 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.

A62. 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))

A63. 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.

A64. 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, por um Perito da Parte Responsável ou do Mensurador ou Avaliador, ou por um Auditor Interno (Ref: Parágrafos 53–55)

A65. Apesar de os parágrafos A121aA135 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 outro profissional, um perito da parte responsável ou do mensurador ou avaliador, ou um auditor interno.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 56)

A66. 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.

A67. 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.

A68. 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)

A69. 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)

A70. 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.

A71. 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)

A72. 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)

A73. 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.

A74. 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.

A75. 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)

A76. 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 as políticas ou procedimentos da firma para a aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de garantia de fiabilidade. 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.

A77. 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.

A78. 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 controlos 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).

A79. O profissional obtém geralmente mais garantia de fiabilidade 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.

A80. 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.

A81. 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.

A82. Em algumas circunstâncias, o profissional pode não ter obtido a suficiência e apropriação da prova que esperava obter através dos procedimentos planeados. 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)

A83. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o profissional efetua os procedimentos planeados, a prova obtida pode levar o profissional a alterar a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos planeados. Podem chegar à atenção do profissional informações que diferem significativamente do esperado e sobre as quais os procedimentos foram planeados. 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 planeados.

A84. 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)

A85. 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 que contrata, 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 relacionamento com o cliente e do trabalho de garantia de fiabilidade.

A86. 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.

A87. 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 e 68)

A88. 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.

A89. 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.

A90. 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))

A91. 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))

A92. 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.

Informação da Matéria em Apreciação e Matéria em Apreciação Subjacente (Ref: Parágrafo 69(c))

A93. 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.

Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 69(d))

A94. 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))

A95. 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))

A96. 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 alerta 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.

A97. 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))

A98. 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))

A99. 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.

A100. 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 de Gestão de Qualidade (Ref: Parágrafo 69(i))

A101. Apresenta-se a seguir um exemplo ilustrativo de declaração no relatório de garantia de fiabilidade sobre requisitos aplicáveis de gestão de qualidade:

> A firma aplica a Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1, que exige que a firma conceba, implemente e opere um sistema de gestão de qualidade que inclui políticas ou procedimentos 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))

A102. 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 Internacional de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (incluindo as Normas Internacionais de Independência*) (Código do IESBA), 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))

A103. 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.

A104. 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.

A105. 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.

A106. 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.

A107. 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))

A108. 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.”.

A109. 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.”.

A110. 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 aspetos materiais, adequadamente apresentada.”.

A111. 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”.

A112. 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))

A113. 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))

A114. 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)

A115. 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".

A116. 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.

A117. 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 a 77 e Apêndice)

A118. 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.

A119. 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.

A120. 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.".

A121. 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 77 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)

A122. As matérias que pode ser apropriado comunicar à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte que contrata 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

A123. 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.

Relato de incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade

A124. 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.[14]

A125. 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.

A126. 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.

A127. 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

[14] Ver, por exemplo, os parágrafos R360.36 a R360.37 do Código do IESBA.

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.[15]

A128. 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).[16]

Documentação (Ref: Parágrafos 79 a 83)

A129. 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.

A130. 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.

A131. 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.

A132. 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.

A133. 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

A134. A ISQM 1, (ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes quanto a ISQM 1), exige que as firmas estabeleçam um objetivo de qualidade que aborde a compilação atempada da documentação do trabalho após a data do relatório do trabalho.[17] 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.[18]

---

[15] Ver, por exemplo, os parágrafos R114.1 a 114.3 A3 e R360.37 do Código do IESBA.

[16] Ver, por exemplo, parágrafo 360.39 A1 do Código do IESBA.

[17] ISQM 1, parágrafo 31(f)

[18] ISQM 1, parágrafo A83

A135. 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.

A136. A ISQM 1, (ou outros requisitos profissionais, legais ou regulamentares que sejam pelo menos tão exigentes quanto a ISQM 1), exige que as firmas estabeleçam um objetivo de qualidade que aborde a manutenção e retenção da documentação do trabalho de forma a satisfazer as necessidades da firma e cumprir as leis, os regulamentos, os requisitos éticos relevantes ou as normas profissionais.[19] 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.[20]

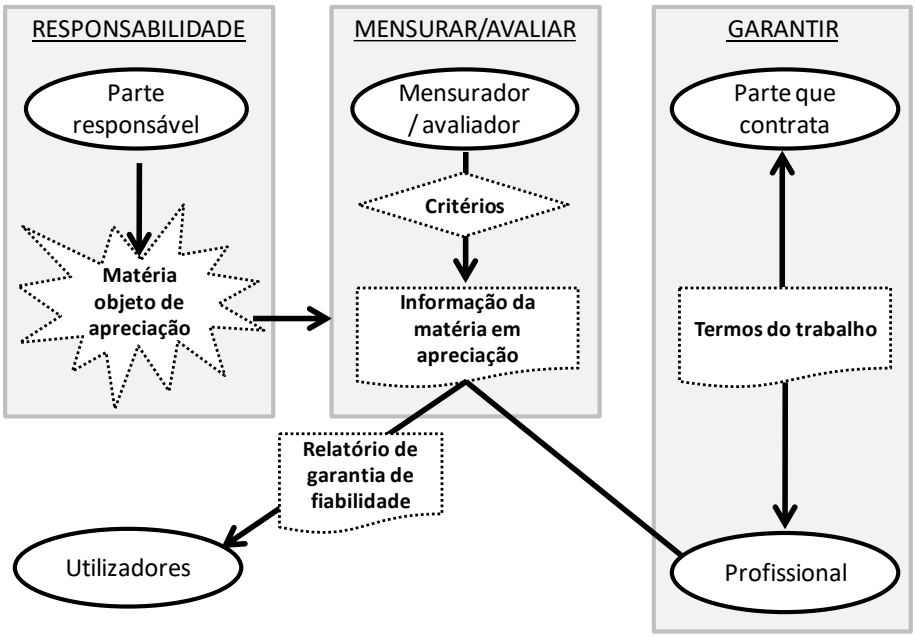
[19] ISQM 1, parágrafo 31(f)

[20] ISQM 1, parágrafo A85

Apêndice

(Ref: Parágrafos A10, A15, A16 a A18, A19, A20, A37 a A39 e A189 a A192)

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.