NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3410

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE DECLARAÇÕES DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade que cubram períodos que terminem em ou após 30 de setembro de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	**1**
Âmbito desta ISAE	2–11
Data de Eficácia	12
Objetivos	**13**
Definições	**14**
Requisitos	
ISAE 3000 (Revista)	15
Aceitação e Continuação do Trabalho	16–18
Planeamento	19
Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho	20–22
Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material	23–34
Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais	35–56
Utilização do Trabalho de Outros Profissionais	57
Declarações Escritas	58–60
Acontecimentos Subsequentes	61
Informação Comparativa	62–63
Outra Informação	64
Documentação	65–70
Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade	71–74
Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade	75–76
Outros Requisitos de Comunicação	77
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Introdução	A1–A7
Definições	A8–A16
ISAE 3000 (Revista)	A17
Aceitação e Continuação do Trabalho	A18–A37
Planeamento	A38–A43
Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho	A44–A51
Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material	A52–A89
Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais	A90–A112
Utilização do Trabalho de Outro Profissional	A113–A115
Declarações Escritas	A116
Acontecimentos Subsequentes	A117

Informação Comparativa A118–A123
Outra Informação A124–A126
Documentação A127–A129
Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade A130–A132
Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade A133–A151
Apêndice 1: Emissões, Eliminações e Reduções de Emissões
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações GEE

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Gestão de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

1. Dada a ligação entre emissões de gases com efeito de estufa (GEE) e alterações climáticas, muitas entidades estão a quantificar as suas emissões para fins de gestão interna e muitas estão também a preparar uma declaração (declaração GEE):

   (a) Como parte de um regime de divulgação regulamentar;

   (b) Como parte de um esquema de negociação de emissões; ou

   (c) Para informar os investidores e outros numa base voluntaria. A divulgação voluntária pode ser, por exemplo, publicada como um documento isolado, incluído como parte do relatório de sustentabilidade ou do relatório de gestão de uma entidade, ou feita para suportar a inclusão num "registo de emissões de carbono".

Âmbito desta ISAE

2. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos de garantia de fiabilidade para relatar sobre a declaração GEE de uma entidade.

3. A conclusão do profissional num trabalho de garantia de fiabilidade pode cobrir informação adicional à informação de uma declaração GEE, por exemplo, quando ele é contratado para relatar sobre um relatório de sustentabilidade do qual a declaração GEE é apenas uma parte. Nestes casos: (Ref: Parágrafos A1 e A2)

   (a) Esta ISAE aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade efetuados com respeito à declaração GEE exceto quando esta é uma parte relativamente menor da informação global sujeita a garantia de fiabilidade; e

   (b) A ISAE 3000 (Revista)[1] (ou outra ISAE que trate de um assunto em apreciação subjacente específico) aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade efetuados com respeito à restante informação coberta pela conclusão do profissional.

4. Esta ISAE não trata, nem proporciona orientação específica sobre trabalhos de garantia de fiabilidade para relatar sobre o seguinte:

   (a) Declarações de emissões que não sejam emissões GEE, por exemplo, óxidos de nitrogénio (NOx) e dióxido sulfúrico (SO2). Esta ISAE pode apesar de tudo dar orientação para tais trabalhos;[2]

   (b) Outras informações relacionadas com GEE, tais como "pegadas" do ciclo de vida do produto, informação da "medida de base" hipotética, e principais indicadores de desempenho baseados na emissão de dados; ou (Ref: Parágrafo A3)

   (c) Instrumentos, processos ou mecanismos, tal como projetos de compensações, usados por outras entidades como reduções de emissões. Contudo, quando uma declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam sujeitas a garantia de fiabilidade, aplicam-se os requisitos desta ISAE em relação a essas reduções de emissões como apropriado (Ver parágrafo 75(g)).

Trabalhos de Validação e Trabalhos Diretos

5. O *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* (o Referencial) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser ou um trabalho de validação ou um trabalho direto. Esta ISAE só trata de trabalhos de validação.[3]

Procedimentos para Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e de Garantia Limitada de Fiabilidade

6. A ISAE 3000 (Revista) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade[4]. Esta ISAE aborda tanto trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como de garantia limitada de fiabilidade.

7. Tanto nos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como nos de garantia limitada de fiabilidade sobre uma declaração GEE, o profissional seleciona uma combinação de procedimentos de garantia de fiabilidade, que

---

[1] ISAE 3000 (Revista), Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica

[2] O NOx (isto é, NO e NO2, que diferem do GEE óxido nitroso, N2O) e o SO_2 estão associados a "chuva ácida" e não a alterações climáticas.

[3] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(ii)

[4] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(i)(b)

podem incluir: inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. A determinação dos procedimentos de garantia de fiabilidade a efetuar num dado trabalho é uma matéria de julgamento profissional. Dado que as declarações GEE cobrem um conjunto variado de circunstâncias, a natureza, oportunidade, e extensão dos procedimentos poderão variar consideravelmente de trabalho para trabalho.

8. Salvo indicação em contrário, cada requisito desta ISAE aplica-se tanto a trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como a trabalhos de garantia limitada de fiabilidade. Porque o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor que do que num trabalho de garantia de razoável fiabilidade, os procedimentos que o profissional fará num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variarão na natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.[5] Os requisitos que se aplicam apenas a um ou ao outro tipo de trabalho estão apresentados num formato tabular com a letra "L" (garantia limitada de fiabilidade) ou "R" (garantia razoável de fiabilidade) após o número do parágrafo. Embora alguns procedimentos só sejam exigidos para trabalhos de garantia de razoável fiabilidade, eles podem apesar disso ser apropriados em alguns trabalhos de garantia de limitada fiabilidade (ver também o parágrafo A90, que indica as principais diferenças entre os procedimentos adicionais do profissional para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade numa declaração GEE). (Ref: Parágrafos A4 e A90).

Relação com a ISAE 3000 (Revista), Outras Normas Profissionais e Outros Requisitos

9. Exige-se que o profissional cumpra a ISAE 3000 (Revista) e a presente ISAE quando efetua um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre uma declaração GEE de uma entidade. Esta ISAE complementa, mas não substitui, a ISAE 3000 (Revista), e detalha como a ISAE 3000 (Revista) se aplica num trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre uma declaração GEE de uma entidade. (Ref: Parágrafo A17)

10. O cumprimento da ISAE 3000 (Revista) exige, entre outras coisas, que o profissional cumpra as disposições do Código Internacional de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria (incluindo as Normas Internacionais de Independência) do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, que sejam no mínimo tão exigentes. Aquela norma também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja membro de uma firma que aplica a ISQM 1,[6] ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais ou regulamentares, que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQM 1. (Ref: Parágrafos A5 e A6)

11. Quando o trabalho está sujeito a leis ou regulamentos locais, ou às disposições de um esquema de negociação de emissões, esta ISAE não derroga essas leis, regulamentos ou disposições. No caso em que as leis, regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões difiram desta ISAE, um trabalho conduzido de acordo com as leis, regulamentos locais ou as disposições de um esquema particular não cumprirá automaticamente com esta ISAE. O profissional só pode declarar que cumpriu esta ISAE além de cumprir as leis ou regulamentos locais ou as disposições do esquema de negociação de emissões quando todos os requisitos aplicáveis desta ISAE forem satisfeitos. (Ref: Parágrafo A7)

Data de Eficácia

12. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade cobrindo períodos que terminem em ou após 30 de setembro de 2013.

Objetivos

13. Os objetivos do profissional são:

    (a) Obter garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro, habilitando-o assim a expressar uma conclusão que transmita esse nível de garantia de fiabilidade;

    (b) Relatar, de acordo com as suas conclusões, sobre se:

        (i) No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; ou

---

[5] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(a)(i)(b)

[6] ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(b) e 31(a). Norma Internacional de Gestão de Qualidade (ISQM) 1, Gestão de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou Serviços Relacionados

(ii) No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, algo chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir, na base dos procedimentos realizados e da prova obtida, que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; e

(c) Comunicar conforme exigido por esta ISAE, de acordo com as suas conclusões.

Definições

14. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:[7]

(a) Critérios aplicáveis – Os critérios usados pela entidade para quantificar e relatar as suas emissões na declaração GEE.

(b) Asserções – Declarações prestadas pela entidade, de forma explícita ou outra, que estão incorporados na declaração GEE e usadas pelo profissional para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

(c) Ano base – Um ano específico ou uma média de vários anos face ao qual as emissões de uma entidade são comparadas ao longo do tempo.

(d) Limitação e negociação (cap and trade) – Um sistema que estabelece limites legais, imputa concessões de emissões a participantes, e permite-lhes negociar concessões e créditos de emissões uns com os outros.

(e) Informação comparativa – as quantias e divulgações incluídas na declaração GEE a respeito de um ou mais períodos anteriores.

(f) Emissões – Os GEE que, durante o período relevante, foram emitidos para a atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro. As emissões podem ser classificadas como:

- Emissões diretas (também conhecidas como emissões de Âmbito 1), que são emissões de fontes que são propriedade da entidade ou por ela controladas. (Ref: Parágrafo A8)
- Emissões indiretas, que são emissões que são consequência das atividades da entidade, mas que ocorrem em fontes que são propriedade de uma outra entidade ou por ela controladas. As emissões indiretas podem ainda ser classificadas como:
  - Emissões de Âmbito 2, que são emissões associadas à energia que é transferida para a entidade e consumida por ela. (Ref: Parágrafo A9)
  - Emissões de Âmbito 3, que são todas as outras emissões indiretas. (Ref: Parágrafo A10)

(g) Redução de emissões – Qualquer item incluído na declaração GEE da entidade que seja deduzido do total das emissões relatadas, mas que não é uma eliminação. Vulgarmente inclui compensações compradas, mas também pode incluir uma variedade de outros instrumentos ou mecanismos tais como créditos ou concessões de desempenho que são reconhecidos por um esquema regulamentar ou outro do qual a entidade faz parte. (Ref: Parágrafos A11 e A12)

(h) Fator de emissões – Um fator ou rácio matemático para converter a medida de uma atividade (por exemplo, litros de fuel consumido, quilómetros viajados, o número de animais em cativeiro, ou toneladas de produtos produzidos) numa estimativa da quantidade de GEE associado a essa atividade.

(i) Esquema de negociação de emissões – Uma abordagem com base no mercado usada para controlar gases com efeito de estufa que proporciona incentivos económicos para atingir reduções nas emissões de tais gases.

(j) Entidade – A entidade legal, a entidade económica, ou a parte identificável de uma entidade legal ou económica (por exemplo, uma fabrica ou uma outra instalação, tal como uma lixeira), ou uma combinação de entidades legais ou outras ou partes dessas entidades (por exemplo, um empreendimento conjunto) com as quais as emissões na declaração GEE se relacionem.

[7] As definições da ISAE 3000 (Revista) também se aplicam à presente ISAE.

(k) Fraude – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou outros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

(l) Procedimentos adicionais - Procedimentos efetuados em resposta a riscos avaliados de distorção material, incluindo testes a controlos (se existirem), testes de detalhe e procedimentos analíticos.

(m) Declaração GEE – Uma declaração indicando os elementos constituintes e quantificando as emissões GEE de uma entidade durante um período (muitas vezes conhecida como um inventário de emissões) e, quando aplicável, informação comparativa e notas explicativas incluindo um resumo das políticas significativas de quantificação e relato. Uma declaração GEE de uma entidade pode também incluir uma listagem classificada de eliminações ou de reduções de emissões. Quando o trabalho não cobre toda a declaração GEE, o termo "declaração GEE" significa a parte que é coberta pelo trabalho. A declaração GEE é a "informação do assunto em apreciação" do trabalho.[8]

(n) Gases com efeito de estufa - Dióxido de carbono (CO_2) e quaisquer outros gases que pelos critérios aplicáveis sejam de incluir na declaração GEE, tais como metano, óxido nitroso, hexafluoreto de enxofre, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbometos, e clorofluorcarbonetos. Os gases que não sejam dióxido de carbono são muitas vezes expressos como equivalentes de dióxido de carbono (CO_2-e).

(o) Fronteira organizacional – A fronteira que determina as operações a incluir na declaração GEE da entidade.

(p) Materialidade de execução – A quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional inferior à materialidade estabelecida para a declaração GEE com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para a declaração GEE. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional, inferiores ao nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações.

(q) Compensação comprada – Uma redução de emissões em que a entidade paga pelo abaixamento das emissões de uma outra entidade (reduções de emissões) ou pelo aumento das eliminações de uma outra entidade (aumentos de eliminação), comparado com uma base hipotética. (Ref: Parágrafo A13)

(r) Quantificação – O processo de determinar a quantidade de GEE que se relaciona com a entidade, quer direta quer indiretamente, tal como emitidos (ou eliminados) por fontes particulares (ou sumidouros).

(s) Eliminações – Os GEE que, durante o período, a entidade eliminou da atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro. (Ref: Parágrafo A14)

(t) Instalação significativa – Uma instalação que é de importância particular devido à dimensão das suas emissões relativamente ao total de emissões incluído na declaração GEE, ou à sua natureza ou circunstâncias específicas que dão origem a riscos particulares de distorção material. (Ref: Parágrafos A15 e A16)

(u) Sumidouro – Uma unidade ou processo físico que elimina GEE da atmosfera.

(v) Fonte – Uma unidade ou processo físico que liberta GEE para a atmosfera.

(w) Tipo de emissão – Um grupo de emissões baseado em, por exemplo, fonte de emissão, tipo de gás, região ou instalação.

Requisitos

ISAE 3000 (Revista)

15. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000 (Revista). (Ref: Parágrafos A5–A6, A17, A21–A22, A37 e A127).

8 ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(x)

Aceitação e Continuação do Trabalho

Competências, Conhecimentos e Experiência

16. O sócio responsável pelo trabalho deve:

    (a) Ter competência em conhecimentos e técnicas de garantia de fiabilidade desenvolvidas através de formação intensiva, e aplicação prática, e competências suficientes para a quantificação e relato de emissões, para aceitar a responsabilidade pela conclusão de garantia de fiabilidade; e

    (b) Certificar-se que as pessoas que vão efetuar o trabalho têm coletivamente a competência e a capacidade, incluindo no que respeita à quantificação e relato de emissões e sobre garantia de fiabilidade, para efetuar o trabalho de acordo com esta ISAE. (Ref: Parágrafos A18 e A19)

Pré-condições para o Trabalho

17. A fim de estabelecer se estão presentes as pré-condições para o trabalho:

    (a) O sócio responsável pelo trabalho deve determinar que tanto a declaração GEE como o trabalho têm âmbito suficiente para serem úteis para os utilizadores, considerando em particular: (Ref: Parágrafo A20)

        (i) Se a declaração GEE excluir emissões significativas que foram, ou podem ser facilmente, quantificadas, e se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias;

        (ii) Se o trabalho excluir garantia de fiabilidade com respeito a emissões significativas que sejam relatadas pela entidade, se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias; e

        (iii) Se o trabalho incluir garantia de fiabilidade com respeito a reduções de emissões, se a natureza da garantia de fiabilidade que o profissional obterá com respeito às reduções e ao conteúdo esperado do relatório a elas respeitantes são claros, razoáveis nas circunstâncias, e compreendidos pela parte contratante. (Ref: Parágrafos A11 e A12)

    (b) Quando avalia a adequação dos critérios aplicáveis, como exigido pela ISAE 3000 (Revista),[9] o profissional deve determinar se os critérios abrangem no mínimo: (Ref: Parágrafos A23 a A26)

        (i) O método para determinar a fronteira organizacional da entidade (Ref: Parágrafos A27 e A28)

        (ii) Os GEE a contabilizar;

        (iii) Os métodos de quantificação aceitáveis, incluindo métodos para fazer ajustamentos ao ano base (se aplicável); e

        (iv) Divulgações adequadas de forma que os utilizadores possam compreender os julgamentos significativos feitos na preparação da declaração GEE. (Ref: Parágrafos A29 a A34)

    (c) O profissional deve obter o acordo da entidade de que reconhece e compreende a sua responsabilidade:

        (i) Pela conceção, implementação e manutenção do controlo interno que ela determine ser necessário para permitir a preparação de uma declaração GEE que esteja isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro;

        (ii) Pela preparação da sua declaração GEE de acordo com os critérios aplicáveis; e (Ref: Parágrafo A35)

        (iii) Por referir ou descrever na sua declaração GEE os critérios aplicáveis que usou e, quando não for facilmente aparente das circunstâncias do trabalho, quem as desenvolveu. (Ref: Parágrafo A36)

Acordo Sobre os Termos do Trabalho

18. Os termos do trabalho a acordar exigidos pela ISAE 3000 (Revista)[10] devem incluir: (Ref: Parágrafo A37)

    (a) O objetivo e âmbito do trabalho;

    (b) As responsabilidades do profissional;

---

[9] ISAE 3000 (Revista), parágrafos 24(b)(ii) e 41

[10] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 27

(c) As responsabilidades da entidade, incluindo as descritas no parágrafo 17(c);

(d) A identificação dos critérios aplicáveis na preparação da declaração GEE;

(e) Uma referência à forma e conteúdo esperados de quaisquer relatórios a emitir pelo profissional e uma declaração de que podem existir circunstâncias pelas quais um relatório pode diferir da sua forma e conteúdo esperados; e

(f) Um reconhecimento de que a entidade aceita prestar declarações escritas na conclusão do trabalho.

Planeamento

19. Ao planear o trabalho como exigido pela ISAE 3000 (Revista),[11] o profissional deve: (Ref: Parágrafos A38 a A41)

(a) Identificar as características que definem o seu âmbito;

(b) Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear o momento da sua realização e a natureza das comunicações exigidas;

(c) Considerar os fatores que, no seu julgamento, são significativos para a orientação dos esforços da equipa de trabalho;

(d) Considerar os resultados dos procedimentos de aceitação ou continuação do trabalho e, quando aplicável, se são relevantes o conhecimento adquirido noutros trabalhos realizados para a entidade pelo sócio responsável pelo trabalho;

(e) Conformar a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, incluindo o envolvimento de peritos e de outros profissionais; e (Ref: Parágrafos A42 e A43)

(f) Determinar o impacto no trabalho da função de auditoria interna, se existir.

Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho

Determinar a Materialidade Global e a Materialidade de Execução ao Planear o Trabalho

20. Quando estabelecer a estratégia global do trabalho, o profissional deve determinar a materialidade para a declaração GEE; (Ref: Parágrafos A44 a A50)

21. O profissional deve determinar a materialidade de execução para avaliar os riscos de distorção material e determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais.

Revisão à Medida que o Trabalho Progride

22. O profissional deve rever a materialidade para a declaração GEE quando tiver conhecimento de informação durante o trabalho que o tivesse levado a determinar inicialmente uma quantia diferente. (Ref: Parágrafo A51)

Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção

Conhecer a Entidade e o seu Ambiente

23. O profissional deve obter conhecimento do seguinte: (Ref: Parágrafos A52 *e* A53)

(a) Fatores relevantes setoriais, regulamentares, e outros fatores externos incluindo os critérios aplicáveis.

(b) A natureza da entidade, incluindo:

(i) A natureza das operações incluídas na fronteira organizacional da entidade, incluindo: (Ref: Parágrafos A27 e A28)

a. As fontes e plenitude das emissões e, se existirem, os sumidouros e reduções de emissões;

b. A contribuição de cada um para as emissões globais da entidade; e

c. As incertezas associadas às quantidades relatadas na declaração GEE. (Ref: Parágrafos A54 a A59)

[11] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 40

(ii) Alteração face ao período anterior na natureza ou extensão das operações, incluindo se houve quaisquer fusões, aquisições, ou vendas de fontes de emissões, ou contratação exterior de funções com emissões significativas; e

(iii) A frequência e natureza de interrupções de operações. (Ref: Parágrafo A60)

(c) A seleção e aplicação pela entidade de métodos quantitativos e políticas de relato, incluindo as razões para alterações neles havidas e o potencial para dupla contagem de emissões na declaração GEE.

(d) Os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes relativos a estimativas, incluindo as divulgações relacionadas.

(e) O objetivo e estratégia da entidade sobre alterações climáticas, se existirem, e riscos económicos, regulamentares, físicos e de reputação associados. (Ref: Parágrafo A61)

(f) A supervisão e responsabilidade pela informação de emissões dentro da entidade.

(g) Se a entidade tem uma função de auditoria interna e, em caso afirmativo, as suas atividades e principais conclusões com respeito às emissões.

Procedimentos para Compreender e Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material

24. Os procedimentos para compreender a entidade e o seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material devem incluir o seguinte: (Ref: Parágrafos A52 *e* A53 e A62)

(a) Indagações dos indivíduos da entidade que, no julgamento do profissional, tenham informações que ajudem a identificar e avaliar riscos de distorção material devido a fraude ou erro.

(b) Procedimentos analíticos (Ref: Parágrafos A63 a A65)

(c) Observação e inspeção. (Ref: Parágrafos A66 a A68)

Compreender o Controlo Interno da Entidade

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
25L. Para o controlo interno relevante para a quantificação de emissões e relato, como base para identificar e avaliar os riscos de distorção material, o profissional deve obter conhecimento, através de indagações acerca: (Ref: Parágrafos A52, A53 e A69, A70) (a) Do ambiente de controlo; (b) Do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, e de comunicação das funções e responsabilidades do relato de emissões e de matérias significativas relativas ao relato de emissões; e (c) Dos resultados do processo de avaliação de riscos da entidade.	25R. O profissional deve obter conhecimento dos componentes seguintes do controlo interno relevante para a quantificação e relato de emissões como base para identificar e avaliar riscos de distorção material: (Ref: Parágrafos A52,A53 e A70) (a) Do ambiente de controlo; (b) Do sistema de informação, incluindo os processos de negócio relacionados, e de comunicação das funções e responsabilidades do relato de emissões e de matérias significativas relativas ao relato de emissões; (c) Do processo de avaliação de riscos da entidade; (d) Das atividades de controlo relevantes para o trabalho, que são as que o profissional julga necessárias para compreender a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber procedimentos adicionais que respondam aos riscos avaliados. Um trabalho de garantia de fiabilidade não exige uma compreensão de todas as atividades de controlo relacionadas com cada tipo significativo de emissão e divulgação na declaração GEE ou com cada asserção relevante para elas; e (Ref: Parágrafos A71, A72);

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
	(e) Monitorização de controlos.
	26R. Quando obtiver a conhecimento exigido pelo parágrafo 25R, o profissional deve avaliar a conceção dos controlos e determinar se foram implementados realizando procedimentos para além da indagação do pessoal da entidade. (Ref: Parágrafo A52, A53).

Outros Procedimentos para Compreender, Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material

27. Se o sócio responsável pelo trabalho efetuou outros trabalhos para a entidade, deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar e avaliar riscos de distorção material. (Ref: Parágrafo A73)

28. O profissional deve fazer indagações do órgão de gestão, e de outros dentro da entidade, como apropriado, para determinar se têm conhecimento de fraude, real, sob suspeita ou alegada, ou de incumprimento de leis e regulamentos que afetem a declaração GEE. (Ref: Parágrafo A84 a A86)

29. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa, bem como quaisquer peritos externos, devem discutir a suscetibilidade da declaração GEE da entidade a distorção material devido a fraude ou erro, e a aplicação dos critérios aplicáveis aos factos e circunstâncias da entidade. O sócio responsável pelo trabalho deve determinar que matérias devem ser comunicadas aos membros da equipa, e a quaisquer peritos externos não envolvidos na discussão.

30. O profissional deve avaliar se os métodos de quantificação e as políticas de relato da entidade, incluindo a determinação da fronteira organizacional da entidade, são apropriados para as suas operações, e consistentes com os critérios aplicáveis e políticas de quantificação e relato usadas no setor relevante e em períodos anteriores.

Efetuar Procedimentos no Local das Instalações da Entidade

31. O profissional deve determinar se é necessário nas circunstâncias do trabalho efetuar procedimentos nos locais onde existem instalações significativas. (Ref: Parágrafos A15,A16 e A74 a A77)

Auditoria Interna

32. Quando a entidade tiver uma função de auditoria interna que seja relevante para o trabalho, o profissional deve: (Ref: Parágrafo A78)

    (a) Determinar se, e em que extensão, deve usar trabalho específico da auditoria interna; e

    (b) Se o fizer, determinar se esse trabalho é adequado para as finalidades do trabalho.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
33L. O profissional deve identificar e avaliar os riscos de distorção material: (a) Ao nível da declaração GEE; e (Ref: Parágrafos A79 e A80) (b) Para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ref: Parágrafo A81) como base para conceber e efetuar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão: (c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material; e (d) Permitem que ele obtenha garantia limitada de fiabilidade sobre se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.	33R. O profissional deve identificar e avaliar riscos de distorção material: (a) Ao nível da declaração GEE; e (Ref: Parágrafos A79 e A80) (b) Ao nível de asserção para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ref: Parágrafos A81 e A82) como base para conceber e efetuar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão: (Ref: Parágrafo A83) (c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material, e (d) Permitem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE está

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
	preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

Causas de Riscos de Distorção Material

34. Quando efetuar os procedimentos exigidos pelos parágrafos 33L ou 33R, o profissional deve considerar pelo menos os seguintes fatores: (Ref: Parágrafos A84 a A89)

    (a) A probabilidade de distorção intencional na declaração GEE; (Ref: Parágrafos A84 a A86)

    (b) A probabilidade de incumprimento das disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos que tenham um efeito direto no conteúdo da declaração GEE; (Ref: Parágrafo A87)

    (c) A probabilidade de omissão de uma emissão potencialmente significativa: (Ref: Parágrafo A88(a))

    (d) Alterações económicas ou regulamentares significativas; (Ref: Parágrafo A88(b))

    (e) A natureza das operações; (Ref: Parágrafo A88(c))

    (f) A natureza dos métodos de quantificação; (Ref: Parágrafo A88(d))

    (g) O grau de complexidade na determinação da fronteira organizacional e se estão envolvidas partes relacionadas; (Ref: Parágrafos A27 eA28)

    (h) Se há emissões significativas que estejam fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra maneira pareçam não usuais; (Ref: Parágrafo A88(e))

    (i) O grau de subjetividade na quantificação de emissões; (Ref: Parágrafo A88(e))

    (j) Se estão incluídas emissões de Âmbito 3 na declaração GEE; e (Ref: Parágrafo A88(f))

    (k) A forma como a entidade faz estimativas significativas e os dados em que elas são baseadas. (Ref: Parágrafo A88(g))

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais

35. O profissional deve conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível da declaração GEE. (Ref: Parágrafos A90 a A93)

36. O profissional deve conceber e efetuar procedimentos adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão deem resposta aos riscos avaliados de distorção material, tendo em atenção o nível de garantia de fiabilidade, razoável ou limitada, como apropriado. (Ref: Parágrafo A90)

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
37L. Ao conceber e efetuar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90 e A94) (a) Considerar as razões para a avaliação tendo em conta os riscos de distorção material para tipos materiais de emissões e divulgações; e (Ref: Parágrafo A95) (b) Obter prova mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco. (Ref: Parágrafo A97)	37R. Ao conceber e efetuar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90 e A94) (a) Considerar as razões para a avaliação tendo em conta os riscos de distorção material ao nível da asserção para tipos materiais de emissões e divulgações, incluindo: (Ref: Parágrafo A95) (i) A probabilidade de distorção material devido às características particulares do tipo relevante de emissão ou divulgação (isto é, o risco inerente); (ii) Se o profissional pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; e (Ref: Parágrafo A96) (b) Obter prova mais persuasiva quanto maior for a

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
	avaliação do risco. (Ref: Parágrafo A97)
	Testes aos Controlos 38R. O profissional deve conceber e efetuar testes aos controlos para obter prova apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes se: (Ref: Parágrafo A90(a)) (a) Pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; ou (Ref: Parágrafo A96) (b) Outros procedimentos que não sejam testes aos controlos não puderem por si só proporcionar prova apropriada e suficiente ao nível de asserção. (Ref: Parágrafo A98)
	39R. Se forem detetados desvios de controlos em que o profissional pretende confiar, deve fazer indagações específicas para os compreender e as suas potenciais consequências, e deve determinar se: (Ref: Parágrafo A90) (a) Os testes aos controlos que foram efetuados proporcionam uma base apropriada para confiar nos controlos; (b) São necessários testes aos controlos adicionais; ou (c) Os potenciais riscos de distorção material necessitam de ser tratados usando outros procedimentos.
	Procedimentos para Além dos Testes aos Controlos 40R. Independentemente dos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve conceber e executar testes de detalhe ou procedimentos analíticos, para além de testes aos controlos, se existirem, para cada tipo material de emissão e divulgação. (Ref: Parágrafos A90 e A94) 41R. O profissional deve considerar se devem ser efetuados procedimentos de confirmação externa. (Ref: Parágrafos A90 e A99)
Procedimentos Analíticos Efetuados em Resposta a Riscos Avaliados de Distorção Material 42L. Ao conceber e executar procedimentos analíticos, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90(c) e A100 a A102) (a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se os houver; (b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de quantidades ou rácios registados, tendo em conta a fonte, a	*Procedimentos Analíticos Efetuados em Resposta a Riscos Avaliados de Distorção Material* 42R. Ao conceber e executar procedimentos analíticos, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A90(c) e A100 a A102) (a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular para determinadas asserções, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se os houver, para essas asserções; (b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de quantidades ou rácios

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
comparabilidade, a natureza e a relevância da informação disponível, bem como os controlos sobre a sua preparação; e (c) Desenvolver uma expectativa com respeito a quantidades ou rácios registados.	registados, tendo em conta a fonte, a comparabilidade, a natureza e a relevância da informação disponível, bem como os controlos sobre a sua preparação; e (c) Desenvolver uma expectativa de quantidades ou rácios registados que seja suficientemente precisa para identificar possíveis distorções materiais.
43L. Se forem identificados através dos procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional deve fazer indagações à entidade acerca de tais diferenças. O profissional deve considerar as respostas a estas indagações para determinar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A90(c))	43R. Se forem identificados através de procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional deve investigar tais diferenças: (Ref: Parágrafo A90(c)) (a) Fazendo indagações à entidade e obtendo prova adicional relevante para as respostas da entidade; e (b) Efetuando outros procedimentos, conforme necessário nas circunstâncias.
Procedimentos Relacionados com Estimativas 44L. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve: (Ref: Parágrafos A103 e A104) (a) Avaliar se: (i) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para as estimativas; e (ii) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias; e (b) Considerar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias.	*Procedimentos Relacionados com Estimativas* 44R. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional deve avaliar se: (Ref: Parágrafo A103) (a) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para as estimativas; e (b) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias.
	45R. Ao responder a um risco avaliado de distorção material, o profissional deve efetuar um ou mais dos seguintes procedimentos, tendo em conta a natureza das estimativas: (Ref: Parágrafo A103) (a) Testar a forma como a entidade fez a estimativa e os dados em que se baseia. Ao fazê-lo, o profissional deve avaliar se: (i) O método de quantificação utilizado é apropriado nas circunstâncias; e (ii) Os pressupostos usados pela entidade são razoáveis. (b) Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a forma como a entidade fez a estimativa, juntamente com outros procedimentos apropriados.

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
	(c) Desenvolver um ponto ou intervalo de estimativas para avaliar a estimativa da entidade. Para este efeito: (i) Se o profissional usar pressupostos ou métodos que difiram dos da entidade, o profissional deve obter conhecimento dos pressupostos ou métodos da entidade que seja suficiente para confirmar que o seu ponto ou intervalo de estimativas tem em consideração variáveis relevantes e para avaliar quaisquer diferenças do ponto de estimativa da entidade. (ii) Se o profissional concluir que é apropriado utilizar um intervalo de estimativas, deve estreitar esse intervalo, baseado na prova disponível, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis.

Amostragem

46. Se for usada amostragem, o profissional deve, quando conceber a amostra, considerar a finalidade do procedimento e as características da população da qual a amostra será extraída. (Ref: Parágrafo A90(b) e A105)

Fraude, Leis e Regulamentos

47. O profissional deve responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude e ao incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos identificados durante o trabalho. (Ref: Parágrafos A106 e A107)

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
Procedimentos Relacionados com o Processo de Agregação da Declaração GEE 48L. Os procedimentos do profissional devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ref: Parágrafo A108) (a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e (b) Obtendo, através de indagação da entidade, conhecimento dos ajustamentos materiais feitos no decurso da preparação da declaração GEE e considerando se outros procedimentos são necessários nas circunstâncias.	*Procedimentos Relacionados com o Processo de Agregação da Declaração GEE* 48R. Os procedimentos do profissional devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ref: Parágrafo A108) (a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e (b) Examinando os ajustamentos materiais feitos no decurso da preparação da declaração GEE.
Determinar se São Necessários Procedimentos Adicionais num Trabalho de Garantia Limitada de Fiabilidade 49L. Se o profissional tomar conhecimento de matérias que o levem a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida, deve conceber e efetuar procedimentos adicionais suficientes que lhe permitam: (Ref: Parágrafos A109 e A110) (a) Concluir que é provável que tais matérias não fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida; ou	*Revisão da Avaliação do Risco num Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade* 49R. A avaliação do profissional dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode alterar-se no decurso do trabalho à medida que é obtida prova adicional. Nas circunstâncias em que o profissional obtiver prova a partir da execução de procedimentos adicionais, ou obtiver novas informações, em qualquer dos casos inconsistente com a prova na qual baseou a sua avaliação original, deve rever a avaliação e ajustar os

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
(b) Determinar que as matérias fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida. (Ver parágrafo A111)	procedimentos planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A109)

Acumulação de Distorções Identificadas

50. O profissional deve acumular as distorções identificadas durante o trabalho que não sejam as que são claramente insignificantes. (Ref: Parágrafo A112)

Consideração de Distorções Identificadas à Medida que o Trabalho Progride

51. O profissional deve determinar se a estratégia global e o plano do trabalho necessitam de ser revistos se:

    (a) A natureza das distorções identificadas e as circunstâncias da sua ocorrência indicam que podem existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante o trabalho, possam ser materiais: ou

    (b) O agregado de distorções acumuladas durante o trabalho se aproxima da materialidade determinada de acordo com os parágrafos 20 a 22 desta ISAE.

52. Se, a pedido do profissional, a entidade examinou um tipo de emissão ou divulgação e corrigiu distorções que foram detetadas, o profissional deve efetuar procedimentos com respeito ao trabalho efetuado pela entidade para determinar se permanecem distorções materiais.

Comunicação e Correção de Distorções

53. O profissional deve comunicar em tempo oportuno ao nível apropriado da entidade todas as distorções acumuladas durante o trabalho e deve pedir à entidade para corrigir essas distorções.

54. Se a entidade recusar corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas pelo profissional, este deve conhecer as razões da entidade para não o fazer e deve tomar isso em conta quando formar a sua conclusão.

Avaliar o Efeito de Distorções Não Corrigidas

55. Antes de avaliar os efeitos de distorções não corrigidas, o profissional deve reavaliar a materialidade determinada de acordo com os parágrafos 20 a 22 desta ISAE, para confirmar se ela é ainda apropriada no contexto das emissões reais da entidade.

56. O profissional deve avaliar se as distorções não corrigidas são materiais, de forma individual ou agregada. Ao fazer esta avaliação, o profissional deve considerar a dimensão e natureza das distorções e as circunstâncias particulares da sua ocorrência, em relação aos tipos particulares de emissões e divulgações e à declaração GEE. (ver parágrafo 71)

Utilização do Trabalho de Outros Profissionais

57. Quando o profissional pretender usar o trabalho de outros profissionais deve:

    (a) Comunicar claramente com esses outros profissionais acerca do âmbito e momento do seu trabalho e das suas conclusões; e (Ref: Parágrafo A113 e A114)

    (b) Avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida e o processo para incluir informação relacionada na declaração GEE. (Ref: Parágrafo A115)

Declarações Escritas

58. O profissional deve solicitar declarações escritas às pessoas da entidade com responsabilidades e conhecimento apropriados das matérias respetivas; (Ref: Parágrafo A116)

    (a) Que cumpriram as suas responsabilidades pela preparação da declaração GEE, incluindo a informação comparativa quando apropriado, de acordo com os critérios aplicáveis, tal como estabelecido nos termos do trabalho;

    (b) Que prestaram ao profissional toda a informação relevante e acesso como acordado nos termos do trabalho e refletiram todas as matérias relevantes na declaração GEE;

    (c) Se estão convictos que os efeitos de distorções não corrigidas, de forma individual e agregada, não são materiais para a declaração GEE. Um resumo de tais itens deve ser incluído, ou ficar anexo, à declaração escrita;

(d) Se estão convictos que os pressupostos significativos usados para fazer as estimativas são razoáveis;

(e) Se comunicaram ao profissional todas as deficiências no controlo interno relevantes para o trabalho de que tenham conhecimento que não sejam claramente insignificantes; e

(f) Se divulgaram ao profissional o seu conhecimento de fraude, real, sob suspeita ou alegada, ou de incumprimento de leis e regulamentos quando a fraude ou o incumprimento possam ter um efeito material na declaração GEE.

59. A data das declarações escritas deve ser tão próxima quanto praticável da data do relatório de garantia de fiabilidade, mas não antes.

60. O profissional deve emitir uma escusa de conclusão sobre a declaração GEE ou abandonar o trabalho, quando tal retirada for possível segundo leis ou regulamentos aplicáveis, se:

(a) Concluir que existe dúvida suficiente acerca da integridade das pessoas que prestam as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 58(a) e (b) de que as declarações escritas a este respeito não são credíveis; ou

(b) A entidade não presta as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 58(a) e (b).

Acontecimentos Subsequentes

61. O profissional deve: (Ref: Parágrafo A117)

(a) Avaliar se os acontecimentos que ocorram entre a data da declaração GEE e a data do relatório de garantia de fiabilidade exigem ajustamento na declaração GEE, ou divulgação na mesma, e avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida sobre se tais acontecimentos estão refletidos apropriadamente na declaração GEE de acordo com os critérios aplicáveis; e

(b) Responder apropriadamente a factos de que teve conhecimento após a data do relatório de garantia de fiabilidade que, caso tivessem sido conhecidos nessa data, poderiam ter dado origem a que alterasse o seu relatório.

Informação Comparativa

62. Quando for apresentada informação comparativa com a informação corrente de emissões e alguma ou toda dessa informação comparativa é coberta pelas conclusões do profissional, os procedimentos que ele deve efetuar com respeito à informação comparativa devem incluir a avaliação sobre se: (Ref: Parágrafos A118 a A121)

(a) A informação comparativa é concordante com as quantias e divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, foi devidamente reexpressa e essa reexpressão foi adequadamente divulgada; e (Ref: Parágrafo A121)

(b) As políticas de quantificação refletidas na informação comparativa são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se foram feitas alterações, se foram devidamente aplicadas e adequadamente divulgadas.

63. Independentemente de a conclusão do profissional cobrir a informação comparativa, se ele tiver conhecimento de que possa haver uma distorção material na informação comparativa apresentada, deve:

(a) Discutir a matéria com as pessoas com responsabilidades e conhecimento apropriados das matérias respetivas e efetuar procedimentos apropriados nas circunstâncias; e (Ref: Parágrafo A122 e A123)

(b) Avaliar o efeito no relatório de garantia de fiabilidade. Se a informação comparativa apresentada contém uma distorção material e tal informação não foi reexpressa:

(i) Quando a conclusão do profissional cobre a informação comparativa, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no relatório de garantia de fiabilidade; ou

(ii) Quando a conclusão do profissional não cobre a informação comparativa, deve incluir um parágrafo de Outras Matérias no relatório de garantia de fiabilidade descrevendo as circunstâncias que afetam a informação comparativa.

Outra Informação

64. O profissional deve ler a restante informação incluída em documentos que contenham a declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade sobre a mesma para identificar inconsistências materiais, se alguma, com a referida declaração e relatório e, se ao ler essa outra informação, o profissional: (Ref: Parágrafo A138)

    (a) Identificar uma inconsistência material entre essa outra informação e a declaração GEE ou o relatório de garantia de fiabilidade; ou

    (b) Tomar conhecimento de uma distorção material de facto nessa outra informação que não respeitem a matérias incluídas na declaração GEE ou no relatório de garantia de fiabilidade,

    O profissional deve discutir a matéria com a entidade e tomar medidas adicionais conforme apropriado. (Ref: Parágrafos A124 a A126)

Documentação

65. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a efetuar, o profissional deve registar: (Ref: Parágrafo A127)

    (a) As características identificadoras dos itens ou matérias específicas testadas;

    (b) Quem executou o trabalho e a data em que foi concluído; e

    (c) Quem reviu o trabalho efetuado e a data e extensão de tal revisão.

66. O profissional deve documentar as discussões que teve com a entidade e outros sobre matérias significativas, incluindo a natureza dessas matérias e quando e com quem se tiveram as discussões. (Ref: Parágrafo A127)

Gestão de Qualidade

67. O profissional deve incluir na documentação do trabalho:

    (a) Aspetos identificados com respeito ao cumprimento de requisitos éticos relevantes e a forma como foram resolvidos;

    (b) Conclusões sobre cumprimento de requisitos de independência que se apliquem ao trabalho e quaisquer discussões relevantes que suportem estas conclusões;

    (c) Conclusões atingidas respeitantes à aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de garantia de fiabilidade; e

    (d) A natureza e âmbito de consultas efetuadas no decurso do trabalho, e as conclusões delas resultantes.

Matérias que Surgem Após a Data do Relatório de Garantia de Fiabilidade

68. Se, em circunstâncias excecionais, o profissional efetuar novos procedimentos ou procedimentos adicionais ou chegar a novas conclusões após a data do relatório de garantia de fiabilidade, deve documentar: (Ref: Parágrafo A128)

    (a) As circunstâncias encontradas;

    (b) Os novos procedimentos ou procedimentos adicionais efetuados, a prova obtida, e as conclusões atingidas, e o seu efeito no relatório de garantia de fiabilidade; e

    (c) Quando e por quem foram feitas e revistas as alterações à documentação do trabalho.

Organização do Arquivo Final do Trabalho

69. O profissional deve reunir a documentação do trabalho num arquivo e concluir o processo administrativo do arquivo final do trabalho em tempo oportuno após a data do relatório de garantia de fiabilidade. Após ter sido concluído o arquivo final do trabalho, o profissional não deve eliminar ou remover a documentação do trabalho de qualquer natureza antes do final do período de retenção. (Ref: Parágrafo A129)

70. Em circunstâncias que não as previstas no parágrafo 68, quando o profissional considerar necessário modificar a documentação existente do trabalho ou adicionar nova documentação de trabalho após a organização do arquivo final ter sido concluído, deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:

    (a) As razões específicas para o fazer; e

    (b) Quando e por quem elas foram feitas e revistas.

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

71. O profissional deve concluir sobre se obteve garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, acerca da declaração GEE. Essa conclusão deve ter em conta os requisitos dos parágrafos 56, e 72 a 74 desta ISAE.

Garantia Limitada de Fiabilidade	Garantia Razoável de Fiabilidade
72L. O profissional deve avaliar se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios.	72R. O profissional deve avaliar se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

73. Esta avaliação deve incluir a avaliação dos aspetos qualitativos dos métodos de quantificação da entidade e práticas de relato, incluindo indicadores de possíveis faltas de neutralidade em julgamentos e decisões ao fazer as estimativas e ao preparar a declaração GEE,[12] e se, à luz dos critérios aplicáveis:

    (a) Os métodos de quantificação e as políticas de relato selecionados e aplicados são consistentes com os critérios aplicáveis e são apropriados;

    (b) As estimativas feitas na preparação da declaração GEE são razoáveis;

    (c) A informação apresentada na declaração GEE é relevante, credível, completa, comparável e compreensível;

    (d) A declaração GEE proporciona divulgações adequadas sobre os critérios aplicáveis, e sobre outras matérias, incluindo incertezas, de forma que os utilizadores possam compreender os julgamentos significativos feitos na sua preparação; e (Ref: Parágrafos A29 e A130 a A132)

    (e) A terminologia usada na declaração GEE é apropriada.

74. A avaliação exigida pelo parágrafo 72 deve também incluir consideração sobre:

    (a) A apresentação global, estrutura e conteúdo da declaração GEE; e

    (b) Quando apropriado no contexto dos critérios, a redação das conclusões de garantia de fiabilidade, ou outras circunstâncias do trabalho, no sentido de a declaração GEE representar as emissões subjacentes de uma forma que atinge uma apresentação apropriada.

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

75. O relatório de garantia de fiabilidade deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ref: Parágrafo A133)

    (a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia de fiabilidade.

    (b) Um destinatário.

    (c) Uma identificação uo descrição do nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional, seja garantia razoável ou limitada,

    (d) A identificação da declaração GEE incluindo os períodos que cobre e, se houver qualquer informação nessa declaração não coberta pela conclusão do profissional, uma identificação clara da informação sujeita a garantia de fiabilidade e da informação excluída, juntamente com uma declaração de que o profissional não efetuou quaisquer procedimentos com respeito à informação excluída e, por isso, não é expressa qualquer conclusão sobre ela. (Ref: Parágrafos A120 e A134)

    (e) Uma descrição das responsabilidades da entidade. (Ref: Parágrafo A35)

    (f) Uma declaração de que a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente; (Ref: Parágrafos A54 a A59)

[12] Os indicadores de possíveis faltas de neutralidade não constituem, em si mesmos, distorções para efeitos de tirar conclusões sobre a razoabilidade das estimativas individuais.

(g) Se a declaração GEE incluir reduções de emissões que estejam cobertas pela conclusão do profissional, a identificação dessas reduções de emissões, e uma declaração da responsabilidade do profissional a elas respeitante. (Ref: Parágrafos A135 a A138)

(h) Identificação dos critérios aplicáveis:

(i) Identificação da forma como esses critérios podem ser acedidos;

(ii) Se esses critérios estão disponíveis apenas para utilizadores específicos, ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, uma declaração restringindo o uso do relatório de garantia de fiabilidade aos utilizadores específicos ou para essa finalidade específica; e (Ref: Parágrafos A139 e A140)

(iii) Se os critérios estabelecidos precisam de ser complementados por divulgações nas notas explicativas à declaração GEE para esses critérios serem adequados, identificação das notas relevantes. (Ref: Parágrafo A130)

(i) Uma declaração de que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQM 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQM 1. Se o profissional não for um contabilista profissional, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQM 1.

(j) Uma declaração de que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código do IESBA, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes quanto as disposições do Código do IESBA relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade. Se o profissional não for um contabilista profissional, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em leis e regulamentos, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto as disposições do Código do IESBA relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade.

(k) Uma descrição da responsabilidade do profissional, incluindo:

(i) Uma declaração de que o trabalho foi efetuado de acordo com a ISAE 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa*; e

(ii) Um resumo do trabalho efetuado como base das conclusões do profissional. No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para a compreensão das conclusões do profissional. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o resumo do trabalho efetuado deve declarar que:

- Os procedimentos num trabalho de garantia de fiabilidade variam em natureza e oportunidade, e são menos extensos do que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade; e
- Consequentemente, o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente inferior ao que teria sido obtido caso tivesse sido efetuado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. (Ref: Parágrafos A141 *a* A143)

(l) A conclusão do profissional:

(i) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, a conclusão será expressa na forma positiva; ou

(ii) Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a conclusão será expressa numa forma que transmita se, com base nos procedimentos efetuados, chegou ao conhecimento do profissional alguma matéria que o leva a acreditar que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

(iii) Quando o profissional expressar uma conclusão modificada, o relatório de garantia de fiabilidade deve incluir:

a. Uma secção que contenha uma descrição da matéria que deu origem à modificação; e

b. Uma secção que contenha a conclusão modificada do profissional.

(m) A assinatura do profissional. (Ref: Parágrafo A144)

(n) A data do relatório de garantia de fiabilidade. O relatório deve ter uma data não anterior à data em que:

(i) O profissional obteve a prova em que o profissional baseia a sua conclusão, incluindo prova de que as pessoas com autoridade reconhecida declararam que tomaram responsabilidade pela declaração GEE; e

(ii) Quando for exigida uma revisão da qualidade do trabalho de acordo com a ISQM 1 ou com as políticas ou procedimentos da firma, a revisão da qualidade do trabalho esteja concluída.

(o) A localização do profissional.

Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias

76. Se o profissional considerar necessário: (Ref: Parágrafos A145 a A151)

(a) Chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem a declaração GEE; (um parágrafo de ênfase); ou

(b) Comunicar uma matéria que não seja uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é relevante para os utilizadores compreenderem as responsabilidades do profissional ou o relatório de garantia de fiabilidade (um parágrafo de outras matérias),

e isto não for proibido por lei ou regulamento, deve fazê-lo num parágrafo no relatório de garantia de fiabilidade, com um título apropriado, que claramente indique que a conclusão do profissional não é modificada a respeito da matéria.

Outros Requisitos de Comunicação

77. O profissional deve comunicar, a menos que proibido por lei ou regulamento, às pessoas com responsabilidades de supervisão pela declaração GEE as matérias seguintes que chamaram a sua atenção durante o trabalho, e deve determinar se há uma responsabilidade de as relatar a outros dentro ou fora da entidade:

(a) Deficiências no controlo interno que, no seu julgamento, são de importância suficiente para merecerem atenção;

(b) Fraude identificada ou sob suspeita; e

(c) Matérias que envolvam incumprimento de leis e regulamentos, identificados ou suspeitos, que não sejam matérias claramente insignificantes. (Ref: Parágrafo A87)

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Introdução

Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Cubram Informação Adicional à Informação de uma Declaração GEE (Ref: Parágrafo 3)

A1. Nalguns casos, o profissional pode efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade num relatório que inclua informação GEE, mas essa informação GEE não compreende uma declaração GEE como definida no parágrafo 14(m). Em tais casos, esta ISAE pode proporcionar orientação para tal trabalho.

A2. Quando uma declaração GEE é uma parte relativamente menor da informação global que é coberta pela conclusão do profissional, a extensão até à qual esta ISAE é relevante é uma matéria de julgamento do profissional nas circunstâncias do trabalho.

Principais Indicadores de Desempenho Baseados em Dados GEE (Ref: Parágrafo 4(b))

A3. Um exemplo de um indicador de desempenho chave baseado nos dados GEE é a média ponderada de emissões por quilómetro de veículos fabricados por uma entidade durante um período que a lei ou regulamento exige ser calculada e divulgada em algumas jurisdições.

Procedimentos para Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 8)

A4. Alguns procedimentos que são exigidos apenas para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade podem, apesar disso, ser apropriados em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade. Por exemplo, embora não seja exigido um conhecimento das atividades de controlo para os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, em alguns casos tal como quando a informação é registada, processada ou relatada apenas em forma eletrónica, o profissional pode decidir que testar controlos é necessário para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade e, assim, obter conhecimento das atividades de controlo relevantes (ver também parágrafo A90).

Independência (Ref: Parágrafos 10 e 15)

A5. O Código do IESBA estabelece as *Normas Internacionais de Independência, estabelecidas pela aplicação da estrutura conceptual às ameaças à independência relativamente a esses trabalhos. O cumprimento* dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por um conjunto variado de circunstâncias. Muitas ameaças enquadram-se nas seguintes categorias:

- Interesse próprio, por exemplo, ter uma dependência indevida da entidade relativamente aos honorários totais do profissional.
- Auto-revisão, por exemplo, efetuar um outro serviço para a entidade que afete diretamente a declaração GEE, tal como o envolvimento na quantificação das emissões da entidade.
- Representação, por exemplo, agir como representante a favor da entidade, com respeito à interpretação dos critérios aplicáveis.
- Familiaridade, por exemplo, haver um membro da equipa de trabalho que tenha uma longa associação ou relacionamento familiar próximo com um empregado da entidade que esteja numa posição de exercer influência direta e significativa sobre a preparação da declaração GEE.
- Intimidação, por exemplo, ser pressionado para reduzir de forma não apropriada a extensão do trabalho efetuado a fim de baixar honorários, ou ser ameaçado com o cancelamento do registo do profissional por uma autoridade apropriada que esteja associada ao setor de atividade da entidade.

A6. Nos casos em que as ameaças identificadas não estão a um nível aceitável, o Código do IESBA exige que as ameaças sejam enfrentadas eliminando as circunstâncias que as criaram, aplicando salvaguardas para reduzir as ameaças a um nível aceitável, ou retirando-se do trabalho, sempre que a retirada seja possível ao abrigo da lei ou regulamento aplicável.

Leis e Regulamentos Locais e Disposições de um Esquema de Negociação de Emissões (Ref: Parágrafo 11)

A7. As leis ou regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões podem: incluir requisitos além dos requisitos desta ISAE, exigir que sejam efetuados procedimentos específicos em todos os trabalhos ou exigir que sejam realizados procedimentos de uma dada forma. Por exemplo, as leis ou regulamentos locais ou as disposições de um esquema de negociação de emissões podem exigir que o profissional relate num formato que não está de acordo com esta ISAE. Quando as leis ou regulamentos prescreverem o modelo ou a linguagem do relatório de garantia de fiabilidade numa forma ou em termos que sejam significativamente diferentes dos desta ISAE, e o profissional concluir que explicações adicionais no relatório de garantia de fiabilidade podem não mitigar possíveis mal entendidos, pode considerar incluir uma declaração no relatório de que o trabalho não é conduzido de acordo com esta ISAE.

Definições

Emissões (Ref: Parágrafo 14(f) e Apêndice 1)

A8. As emissões de Âmbito 1 podem incluir combustão estática (proveniente de fuel queimado no equipamento fixo da entidade, tal como caldeiras, incineradores, motores, e queimadores), combustão móvel (proveniente de fuel queimado nos equipamentos de transporte da entidade, tais como camiões, comboios, aviões e barcos), emissões de processos fabris (provenientes de processos físicos ou químicos, tais como fabrico de cimento, processamento petroquímico e redução de alumínio) e fugas de emissões (libertações intencionais e não intencionais, tais como ruturas de juntas e emissões de tratamento de aguas residuais, escavações e torres de refrigeração).

A9. Quase todas as entidades compram energia tal como eletricidade, aquecimento ou vapor. Por isso, quase todas as entidades têm emissões de Âmbito 2. As emissões de Âmbito 2 são indiretas porque as emissões

associadas, por exemplo, à eletricidade que a entidade compra ocorrem na central de energia que está fora da fronteira organizacional da entidade.

A10. As emissões de Âmbito 3 podem incluir emissões associadas a, por exemplo, viagens de negócios dos empregados, atividades em outsourcing, consumo de fuel fóssil ou da eletricidade necessária para usar os produtos da entidade, extração e produção de materiais comprados como inputs para os processos da entidade e transporte de fuel comprado. As emissões de Âmbito 3 são abordadas também nos parágrafos A31 a A34.

Reduções de Emissões (Ref: Parágrafos 14(g), 17(a)(iii) e Apêndice 1)

A11. Em alguns casos, as reduções de emissões incluem créditos específicos da jurisdição e concessões para as quais não há ligação estabelecida entre a quantidade de emissões permitida pelos critérios para serem deduzidas, e qualquer abaixamento de emissões que possa ocorrer em consequência de dinheiro pago ou de outra ação tomada pela entidade afim de ela reclamar a redução de emissões.

A12. Quando a declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam no âmbito do trabalho, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação às reduções de emissões como apropriado. (ver também parágrafos A135 a A138)

Compensação Comprada (Ref: Parágrafo 14(q) e Apêndice 1)

A13. Quando a entidade compra uma compensação de uma outra entidade, essa outra entidade pode gastar o dinheiro que recebe da venda em projetos de redução de emissões (tal como substituir a geração de energia usando fuels fosseis com fontes de energia renováveis, ou implementando medidas de eficiência de energia), ou na eliminação de emissões da atmosfera (por exemplo, plantando e mantendo árvores que de outra forma não teriam sido plantadas ou mantidas), ou o dinheiro pode ser uma compensação por não realizar uma ação que de outra forma teria sido realizada (tal como a desflorestação ou a degradação da floresta). Em algumas jurisdições, só podem ser compradas compensações se tiverem ocorrido reduções de emissões ou aumentos de eliminações.

Eliminações (Ref: Parágrafo 14(s) e Apêndice 1)

A14. A eliminação pode ser conseguida armazenando GEE em depósitos geológicos (por exemplo, subterrâneos) ou biológicos (por exemplo, árvores). Quando a declaração GEE incluir a eliminação de GEE que a entidade de outra forma teria emitido para a atmosfera, elas são vulgarmente relatadas na declaração GEE numa base bruta, isto é, tanto a fonte como o sumidouro são quantificados na declaração GEE. Quando as eliminações estão cobertas pela conclusão do profissional, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação a essas eliminações, como apropriado.

Instalação Significativa (Ref: Parágrafos 14(t) e 31)

A15. À medida que a contribuição individual de uma instalação para o agregado de emissões relatado na declaração GEE aumenta, aumentam geralmente os riscos de distorção material para a declaração GEE. O profissional pode aplicar uma percentagem a um dado referencial como uma ajuda para identificar instalações que são de importância individual devido à dimensão das suas emissões relativamente ao agregado de emissões incluídas na declaração GEE. Identificar um referencial e determinar uma percentagem a ser-lhe aplicada envolve o exercício de julgamento profissional. Por exemplo, o profissional pode considerar que as instalações que excedam 15% do volume de produção total são instalações significativas. Uma percentagem mais alta ou mais baixa pode, contudo, ser determinada como apropriada nas circunstâncias baseada no julgamento profissional do profissional. Tal pode ser o caso em que, por exemplo, existe um pequeno número de instalações, nenhuma das quais é inferior a 15% do volume total de produção, mas no julgamento profissional do profissional nem todas as instalações são significativas, ou quando existe um número de instalações que ficam marginalmente abaixo de 15% do volume total de produção que no julgamento profissional do profissional são significativas.

A16. O profissional pode também identificar uma instalação como significativa devido à sua natureza específica ou circunstâncias que dão origem a riscos particulares de distorção material. Por exemplo, uma instalação pode estar a usar diferentes processos de recolha de dados ou técnicas de quantificação provenientes de outras instalações, exigir o uso de cálculos particularmente complexos ou especializados, ou envolver processos químicos ou físicos especializados ou particularmente complexos.

ISAE 3000 (Revista) (Ref: Parágrafos 9 e 15)

A17. A ISAE 3000 (Revista) inclui um conjunto de requisitos que se aplicam a trabalhos de garantia de fiabilidade (que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica), incluindo trabalhos de acordo com

a presente ISAE. Em alguns casos, a presente ISAE pode incluir requisitos adicionais ou material de aplicação em relação a essas matérias.

Aceitação e Continuação do Trabalho

Competência (Ref: Parágrafo 16(b))

A18. As competências sobre GEE podem incluir:

- Conhecimento geral da ciência climatérica, incluindo os processos científicos que relacionam as GEE com as alterações climatéricas.
- Conhecimento de quem são os utilizadores da informação na declaração GEE da entidade e como provavelmente irão usar essa informação (ver parágrafo A47).
- Conhecimento dos esquemas de negociação de emissões e respetivos mecanismos de mercado, quando relevantes.
- Conhecimento das leis e regulamentos aplicáveis, se existirem, que afetam a forma como a entidade deve relatar as suas emissões e que podem também, por exemplo, impor limites nas emissões da entidade.
- Metodologias de quantificação e mensuração de GEE, incluindo as incertezas científicas associadas de estimação e metodologias alternativas disponíveis.
- Conhecimento dos critérios aplicáveis, incluindo, por exemplo:
    - Identificação dos fatores de emissões apropriados.
    - Identificação dos aspetos dos critérios que necessitam de estimação significativa ou sensível ou de julgamento considerável.
    - Métodos usados para determinar as fronteiras organizacionais, isto é, as entidades cujas emissões devam ser incluídas na declaração GEE.
    - Quais as reduções de emissões que são permitidas incluir na declaração GEE da entidade.

A19. A complexidade dos trabalhos de garantia de fiabilidade com respeito a uma declaração GEE é variável. Em alguns casos, o trabalho pode ser relativamente simples, por exemplo, quando uma entidade não tem emissões de Âmbito 1 e está a relatar apenas emissões de Âmbito 2 usando um fator de emissões especificado em regulamentos, aplicado ao consumo de eletricidade numa única localização. Neste caso o trabalho pode focar-se essencialmente no sistema usado para registar e processar quantidades de eletricidade consumida identificadas em faturas, e na aplicação aritmética do fator de emissões especificado. Quando, porém, o trabalho é relativamente complexo, pode exigir a competência de um especialista na quantificação e relato de emissões. As áreas particulares de competência que podem ser relevantes em tais casos incluem:

Competência em sistemas de informação

- Conhecimento da forma como a informação de emissões é gerada, incluindo a forma como os dados são inicializados, registados, processados, corrigidos quando necessário, examinados e relatados numa declaração GEE.

Competência científica e de engenharia

- Elaboração de um mapa do fluxo de materiais através de um processo de produção, e os processos anexos que criam emissões, incluindo identificação dos pontos relevantes em que os dados fonte são recolhidos. Isto pode ser particularmente importante ao considerar se está completa a identificação das fontes de emissões da entidade.
- Análise dos relacionamentos químicos e físicos entre inputs, processos e outputs e relacionamentos entre emissões e outras variáveis. A capacidade de compreender e analisar estes relacionamentos é muitas vezes importante na conceção dos procedimentos analíticos.
- Identificação do efeito da incerteza na declaração GEE.
- Conhecimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados nos laboratórios de teste, quer internos ou externos.

- Experiência com setores específicos e respetivos processos de criação e eliminação de emissões. Os procedimentos para as emissões de Âmbito 1 variam muito em função dos setores e processos envolvidos, por exemplo: a natureza dos processos eletrolíticos na produção de alumínio, os processos de combustão na produção de eletricidade usando fuels fósseis, e os processos químicos na produção de cimento são todos diferentes.
- O funcionamento de sensores físicos e de outros métodos de quantificação, e a seleção de fatores de emissões apropriados.

Âmbito da Declaração GEE e do Trabalho (Ref: Parágrafo 17(a))

A20. Exemplos de circunstâncias em que as razões para excluir fontes conhecidas de emissões da declaração GEE, ou excluir fontes de emissões divulgadas do trabalho, podem não ser razoáveis nas circunstâncias, incluem:

- A entidade tem emissões de Âmbito 1 significativas, mas apenas inclui emissões de Âmbito 2 na declaração GEE.
- A entidade é parte de uma entidade legal maior que tem emissões significativas que não estão a ser relatadas devido à forma como foi determinada a fronteira organizacional e isto pode induzir em erro os utilizadores.
- As emissões sobre as quais o profissional está a relatar são apenas uma pequena parte do total de emissões incluídas na declaração GEE.

Avaliar a Apropriação do Assunto em Apreciação (Ref: Parágrafo 15)

A21. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional determine se a matéria em apreciação subjacente é apropriada.[13] No caso de uma declaração GEE, as emissões (e as eliminações e as reduções de emissões, se aplicável) são a matéria em apreciação subjacente do trabalho. Esta matéria em apreciação subjacente será apropriada se, entre outras coisas, as emissões da entidade forem capazes de quantificação consistente usando critérios adequados.[14]

A22. As fontes GEE podem ser quantificadas por:

(a) Mensuração direta (ou monitorização direta) de concentração GEE e taxas de fluxos usando monitorização contínua de emissões ou amostragem periódica; ou

(b) Mensurando uma atividade substituta, tal como consumo de fuel, e calculando emissões usando, por exemplo, equações de equilíbrio de massa[15], fatores de emissões específicos da entidade, ou fatores de emissões médias para uma região, fonte, setor ou processo.

Avaliar a Adequação dos Critérios

Critérios Especificamente Desenvolvidos e Critérios Estabelecidos (Ref: Parágrafo 17(b))

A23. Os critérios adequados apresentam as seguintes características: relevância, plenitude, credibilidade, neutralidade e compreensibilidade. Os critérios podem ser "especificamente desenvolvidos" ou podem estar "estabelecidos", isto é, incorporados em leis ou regulamentos ou emitidos por organizações autorizadas ou reconhecidas de peritos que seguem um processo de tramitação transparente.[16] Embora os critérios estabelecidos por um regulador se possam presumir relevantes quando esse regulador é o utilizador, alguns critérios estabelecidos podem ser desenvolvidos para uma finalidade especial e não serem adequados para aplicação noutras circunstâncias. Por exemplo, os critérios desenvolvidos por um regulador que incluem fatores de emissão para uma determinada região podem tornar a informação errónea se usada para emissões em uma outra região; ou critérios que são concebidos para relatar apenas aspetos particulares de emissões podem ser inadequados para outros utilizadores que não sejam o regulador que estabeleceu os critérios.

A24. Critérios especificamente desenvolvidos podem ser apropriados quando, por exemplo, a entidade tem maquinaria muito especializada ou está a agregar informação de emissões proveniente de diferentes

---

[13] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 24(b)(i)

[14] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 24(b)(ii)

[15] Isto é, comparando a quantidade de uma substância que entra e que sai de uma fronteira definida, por exemplo, a quantidade de carbono num fuel baseado num hidrocarboneto que entra num aparelho de combustão iguala a quantidade de carbono que sai do aparelho na forma de dióxido de carbono.

[16] ISAE 3000 (Revista), parágrafos A45 a A48

jurisdições em que diferem os critérios estabelecidos usados nessas jurisdições. É necessário cuidado especial quando se avalia a neutralidade e outras características de critérios especificamente desenvolvidos, particularmente se não são substancialmente baseados em critérios estabelecidos geralmente usados no setor da entidade ou na região, ou são inconsistentes com tais critérios.

A25. Os critérios aplicáveis podem compreender critérios estabelecidos suplementados por divulgações, nas notas explicativas à declaração GEE, sobre fronteiras, métodos, pressupostos específicos, fatores de emissões, etc. Em alguns casos, os critérios estabelecidos podem não ser adequados, mesmo quando suplementados por divulgações nas notas explicativas à declaração GEE, por exemplo, quando não abrangem as matérias referidas no parágrafo 17(b).

A26. Deve ser referido que a adequação dos critérios aplicáveis não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se não forem adequados para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, eles também não são adequados para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa.

Operações Incluídas na Fronteira Organizacional da Entidade (Ref: Parágrafos 17(b)(i), 23(b)(i) e 34(g))

A27. A determinação de quais as operações detidas ou controladas pela entidade para incluir na declaração GEE é entendida como a determinação da fronteira organizacional da entidade. Em alguns casos, as leis e os regulamentos definem as fronteiras da entidade para relatar emissões GEE para fins regulamentares. Noutros casos, os critérios aplicáveis podem permitir uma opção entre uma abordagem que alinhe a declaração GEE da entidade com as suas demonstrações financeiras e uma outra abordagem que trate, por exemplo, empreendimentos conjuntos ou associadas de forma diferente. A determinação da fronteira organizacional de uma entidade pode exigir a análise de estruturas organizacionais complexas tais como empreendimentos conjuntos, parcerias ou *trusts* e relacionamentos contratuais complexos ou não usuais. Por exemplo, uma instalação pode ser propriedade de uma parte, ser operada por outra, e processar materiais exclusivamente para uma outra parte.

A28. A determinação da fronteira organizacional da entidade é diferente daquilo que alguns critérios descrevem como determinar a "fronteira operacional". A fronteira operacional relaciona-se com as emissões de categorias de Âmbitos 1, 2 e 3 que serão incluídas na declaração GEE e é determinada após estabelecer a fronteira organizacional.

Divulgações Adequadas (Ref: Parágrafos 17(b)(iv) e 73(d))

A29. Em regimes de divulgação com base em regulamentos, as divulgações especificadas na lei ou regulamento relevantes são adequadas para relato ao regulador. A divulgação na declaração GEE de matérias como as que se seguem pode ser necessária em situações de relato voluntário para os utilizadores compreenderem os julgamentos significativos feitos na preparação da declaração GEE:

(a) Quais as operações que estão incluídas na fronteira organizacional da entidade, e qual o método usado para determinar essa fronteira, no caso de os critérios aplicáveis permitirem uma opção entre diferentes métodos (ver parágrafos A27 e A28);

(b) Métodos de quantificação e políticas de relato significativos selecionadas, incluindo:

(i) O método usado para determinar que emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2 foram incluídas na declaração GEE (ver parágrafo A30);

(ii) Quaisquer interpretações significativas feitas ao aplicar os critérios aplicáveis nas circunstâncias da entidade, incluindo fontes de dados e, quando for permitida opção entre métodos diferentes, ou quando forem usados métodos específicos da entidade, divulgação do método usado e as razões para o fazer; e

(iii) A forma como a entidade determina se devem ser reexpressas emissões anteriormente relatadas.

(c) A classificação de emissões na declaração GEE. Como referido no parágrafo A14, quando a declaração GEE incluir a eliminação de GEE que a entidade de outra forma teria emitido para a atmosfera, tanto as emissões como as eliminações são geralmente relatadas na declaração GEE numa base bruta, isto é, tanto a fonte como o sumidouro são quantificados na declaração GEE;

(d) Uma declaração respeitante às incertezas relevantes para a quantificação das emissões da entidade, incluindo as suas causas, a forma como foram tratadas, os seus efeitos na declaração GEE e, quando a declaração GEE incluir emissões de Âmbito 3, uma explicação sobre: (ver parágrafos A31 a A34)

(i) A natureza das emissões de Âmbito 3, incluindo que não é praticável para uma entidade incluir todas as emissões de Âmbito 3 na sua declaração GEE; e

(ii) A base para selecionar as fontes de emissões de Âmbito 3 que foram incluídas;

(e) Alterações, se existirem, nas matérias mencionadas neste parágrafo, ou noutras matérias que afetem materialmente a comparabilidade da declaração GEE com períodos anteriores ou o ano base.

Emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2

A30. Geralmente os critérios enquadram todas as emissões materiais de Âmbito 1, de Âmbito 2, ou de Âmbito 1 e de Âmbito 2, a incluir na declaração GEE. Quando algumas emissões de Âmbito 1 ou de Âmbito 2 foram excluídas, é importante que as notas explicativas à declaração GEE divulguem a base para determinar que emissões estão incluídas e quais as que estão excluídas, particularmente se as que estão incluídas não forem as maiores pelas quais a entidade é responsável.

Emissões de Âmbito 3

A31. Embora alguns critérios exijam o relato de emissões específicas de Âmbito 3, é vulgar que a inclusão de emissões de Âmbito 3 seja opcional porque seria impraticável para quase todas as entidades tentar quantificar a extensão total de emissões indiretas dado que isto inclui todas as fontes a montante e a jusante da cadeia de fornecimento da entidade. Para algumas entidades, relatar determinadas categorias de emissões de Âmbito 3 proporciona informação importante para utilizadores, por exemplo, quando as emissões de Âmbito 3 da entidade são consideravelmente maiores que as suas emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2, como pode ser o caso de muitas entidades do setor dos serviços. Nestes casos, o profissional pode considerar que não é apropriado realizar um trabalho de garantia de fiabilidade se não forem incluídas na Declaração GEE emissões significativas de Âmbito 3.

A32. Quando algumas fontes de emissões de Âmbito 3 foram incluídas na declaração GEE, é importante que a base para selecionar quais as fontes a incluir seja razoável, particularmente se as emissões incluídas não estão em condições de ser as maiores fontes pelas quais a entidade é responsável.

A33. Em alguns casos, os dados fonte usados para quantificar emissões de Âmbito 3 podem ser mantidos pela entidade. Por exemplo, a entidade pode guardar registos detalhados como base para quantificar emissões associadas a viagens aéreas dos empregados. Noutros casos, os dados fonte usados para quantificar emissões de Âmbito 3 podem ser mantidos numa fonte bem controlada e acessível fora da entidade. Quando não for este o caso, porém, o profissional pode não estar em condições de ser capaz de obter prova suficiente e apropriada com respeito a tais emissões de Âmbito 3. Nestes casos, pode ser apropriado excluir do trabalho essas fontes de emissões de Âmbito 3.

A34. Também pode ser apropriado excluir emissões de Âmbito 3 do trabalho quando os métodos de quantificação em uso estiverem fortemente dependentes de estimativa e conduzirem a um alto grau de incerteza nas emissões relatadas. Por exemplo, vários métodos de quantificação para estimar as emissões associadas a viagens aéreas podem dar quantificações que variam largamente mesmo quando é usada uma fonte idêntica de dados. Se tais fontes de emissões de Âmbito 3 forem incluídas no trabalho, é importante que os métodos de quantificação usados sejam selecionados objetivamente e que sejam inteiramente descritos juntamente com as incertezas associadas ao seu uso.

A Responsabilidade da Entidade pela Preparação da Declaração GEE (Ref: Parágrafos 17(c)(ii) e 76(d))

A35. Como referido no parágrafo A70, em alguns trabalhos existem preocupações acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade que possam fazer com que o profissional conclua que não estará disponível prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão não modificada na declaração GEE. Isto pode ocorrer quando a entidade tem pouca experiência na preparação de declarações GEE. Nestas circunstâncias, pode ser mais apropriado que a quantificação e relato de emissões esteja sujeito a um trabalho de procedimentos acordados ou a um trabalho de consultadoria como trabalhos preparatórios de um trabalho de garantia de fiabilidade num período posterior.

Quem Desenvolveu os Critérios (Ref: Parágrafo 17(c)(iii))

A36. Quando a declaração GEE foi preparada para cumprir um regime de divulgação regulamentar ou esquema de negociação de emissões em que os critérios aplicáveis e a forma de relato estão prescritos, é provável que seja aparente das circunstâncias do trabalho que foi o regulador ou o organismo encarregado do esquema que desenvolveu os critérios. Em situações de relato voluntário, porém, pode não ser claro quem desenvolveu os critérios a menos que esteja expresso nas notas explicativas à declaração GEE.

Alterar os Termos do Trabalho (Ref: Parágrafos 15 e 18)

A37. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional não aceite uma alteração nos termos do trabalho quando não houver justificação razoável para o fazer.[17] Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode não ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir determinadas fontes de emissões do âmbito do trabalho devido à probabilidade da conclusão do profissional ser modificada.

Planeamento (Ref: Parágrafo 19)

A38. Quando se estabelece a estratégia global do trabalho, pode ser relevante considerar a ênfase dada aos diferentes aspetos da conceção e implementação do sistema de informação GEE. Por exemplo, em alguns casos a entidade pode estar particularmente consciente da necessidade de adequado controlo interno para assegurar a fiabilidade da informação relatada, ao passo que noutros casos a entidade pode ter-se focado mais em determinar rigorosamente as características científicas, operacionais ou técnicas da informação a ser recolhida.

A39. Os trabalhos mais pequenos ou mais simples (ver parágrafo A19) podem ser efetuados por uma equipa de trabalho mais pequena. Com uma equipa mais pequena, a coordenação dos membros da equipa e a comunicação entre eles é mais fácil. Estabelecer a estratégia global do trabalho para um trabalho mais pequeno, ou para um trabalho mais simples não necessita de ser um exercício complexo ou consumidor de tempo. Por exemplo, um breve memorando, baseado em discussões com a entidade, pode servir como estratégia documentada de trabalho se cobrir as matérias referidas no parágrafo 19.

A40. O profissional pode decidir discutir elementos do planeamento com a entidade quando determina o âmbito do trabalho ou para facilitar a condução e gestão do trabalho (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos planeados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora estas discussões ocorram muitas vezes, a estratégia global do trabalho e o plano de trabalho permanecem da responsabilidade do profissional. Quando se discutem matérias incluídas na estratégia global do trabalho ou no plano de trabalho, é necessário cuidado a fim de não comprometer a eficácia do trabalho. Por exemplo, debater em pormenor a natureza e oportunidade de procedimentos com a entidade pode comprometer a eficácia do trabalho tornando os procedimentos demasiado previsíveis.

A41. A execução de um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo. Como o profissional efetua procedimentos planeados, a prova obtida pode fazer com que ele modifique a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos planeados. Em alguns casos, pode haver informação que chegue ao seu conhecimento e que difira significativamente da informação que era esperada numa fase anterior do trabalho. Por exemplo, erros sistemáticos descobertos quando se realizaram procedimentos em instalações selecionadas podem indicar que é necessário visitar instalações adicionais.

Planear a Utilização no Trabalho de Peritos ou de Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 19(e))

A42. O trabalho pode ser efetuado por uma equipa multidisciplinar que inclua um ou mais peritos, particularmente nos trabalhos relativamente complexos quando se torna necessária a experiência de especialistas na quantificação e relato de emissões (ver parágrafo A19). A ISAE 3000 (Revista) contém um conjunto de requisitos com respeito à utilização do trabalho de um perito que tenha que ser considerado na fase de planeamento quando se confirmar a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho.[18]

A43. O trabalho de um outro profissional pode ser usado em relação, por exemplo, a uma fábrica ou outra instalação numa localização remota, uma subsidiária, divisão ou sucursal numa jurisdição estrangeira, ou um empreendimento conjunto ou uma associada. Quando a equipa de trabalho planeia pedir a um outro profissional para realizar trabalho sobre a informação a ser incluída na declaração GEE pode considerar como relevante:

- Se o outro profissional compreende e cumpre os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e se, em particular, é independente.
- A competência profissional do outro profissional.
- A extensão do envolvimento da equipa de trabalho no trabalho do outro profissional,

[17] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 29

[18] ISAE 3000 (Revista), parágrafos 45(c), 52 e 54

- Se o outro profissional atua num ambiente regulamentar que o supervisione de forma ativa.

Materialidade no Planeamento e Execução do Trabalho

Determinar a Materialidade Quando se Planeia o Trabalho (Ref: Parágrafos 20 e 21)

A44. Os critérios podem enquadrar o conceito de materialidade no contexto da preparação e apresentação da declaração GEE. Embora os critérios possam discutir a materialidade em diferentes termos, o conceito de materialidade geralmente inclui o seguinte:

- As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se houver expectativa razoável que elas, de forma individual ou agregada, possam influenciar decisões relevantes de utilizadores tomadas na base da declaração GEE;
- Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetadas pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou de uma combinação de ambas; e
- Os julgamentos acerca de matérias que são materiais aos utilizadores da declaração GEE são baseados numa consideração das necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. O possível efeito de distorções em utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar largamente, não é considerado.

A45. Esta discussão, se estiver presente nos critérios aplicáveis, proporciona um quadro de referência ao profissional na determinação da materialidade do trabalho. Se os critérios aplicáveis não incluírem referência ao conceito de materialidade, as características referidas atrás proporcionam ao profissional um quadro de referência.

A46. A determinação da materialidade é uma matéria de julgamento do profissional e é afetada pela perceção que ele tem das necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. Neste contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:

(a) Têm um conhecimento razoável das atividades relacionadas com GEE, e uma vontade de estudar a informação na declaração GEE com razoável diligência;

(b) Compreendem que a declaração GEE é preparada e assegurada para níveis de materialidade e têm conhecimento de quaisquer conceitos de materialidade incluídos nos critérios aplicáveis;

(c) Compreendem que a quantificação de emissões envolve incertezas (ver parágrafos A54 a A59) e;

(d) Tomam decisões razoáveis na base da informação na declaração GEE.

A47. Os utilizadores e as suas necessidades de informação podem incluir, por exemplo:

- Os investidores e outros interessados tais como, fornecedores, clientes, empregados, e a comunidade em geral, no caso de divulgações voluntárias. As suas necessidades de informação podem relacionar-se com decisões de comprar ou vender títulos de capital da entidade, financiar a entidade, fazer negócios com a entidade, ou ser empregado da entidade, ou fazer declarações à entidade ou a outros, por exemplo, políticos.
- Os participantes do mercado no caso de um esquema de negociação de emissões, cujas necessidades de informação podem relacionar-se com decisões de negociar instrumentos, tais como licenças, créditos ou permissões, criados pelo esquema, ou com a imposição multas ou outras penalidades na base de emissões em excesso.
- Os reguladores e políticos no caso de um regime regulamentar de divulgação. As suas necessidades de informação podem relacionar-se com a monitorização do cumprimento do regime de divulgação e com um conjunto variado de decisões de política governamental relacionadas com a mitigação e adaptação de alterações climáticas, geralmente baseadas em informação agregada.
- O órgão de gestão e os encarregados da governação da entidade que usem informação acerca de emissões para decisões estratégicas e operacionais, tais como escolher tecnologias alternativas e tomar decisões de investimento e desinvestimento, talvez em antecipação de um regime de divulgação regulamentar ou da celebração de um esquema de negociação de emissões.

O profissional pode não ser capaz de identificar todos aqueles que irão ler o relatório de garantia de fiabilidade, particularmente quando haja um grande número de pessoas que tenham acesso a ele. Nestes casos, particularmente quando os possíveis leitores têm provavelmente um conjunto alargado de interesses com respeito às emissões, os

utilizadores podem ser limitados aos principais interessados com interesses significativos e comuns. Os utilizadores podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, por acordo entre o profissional e a parte contratante, ou por leis ou regulamentos.

A48. Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetados não só por fatores quantitativos como qualitativos. Deve ser referido, porém, que as decisões respeitantes à materialidade não são afetadas pelo nível de fiabilidade, isto é, a materialidade para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é o mesmo que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

A49. Muitas vezes é aplicada uma percentagem a um referencial conhecido como ponto de partida na determinação da materialidade. Os fatores que podem afetar a identificação de um referencial apropriado e de uma percentagem incluem:

- Os elementos incluídos na declaração GEE (por exemplo, emissões de Âmbito 1, Âmbito 2 ou Âmbito 3, reduções de emissões e eliminações). Um referencial que pode ser apropriado, dependendo das circunstâncias, é o das emissões brutas relatadas, isto é o agregado de emissões de Âmbito 1, Âmbito 2 e Âmbito 3, antes de subtrair quaisquer reduções ou eliminações de emissões. A materialidade relaciona-se com as emissões cobertas pela conclusão do profissional. Por isso, quando a conclusão do profissional não cobre toda a declaração GEE, a materialidade é estabelecida em relação apenas à parte da declaração GEE que é coberta pela sua conclusão como se fosse esta parte a declaração GEE.
- A quantidade de um particular tipo de emissão ou a natureza de uma particular divulgação. Em alguns casos, há tipos particulares de emissões ou de divulgações para as quais as distorções de quantias menores ou maiores do que a materialidade para a declaração GEE são aceitáveis na sua totalidade. Por exemplo, o profissional pode considerar apropriado estabelecer uma materialidade menor ou maior para as emissões para uma dada jurisdição, ou para um dado gás, âmbito ou instalação.
- A forma como a declaração GEE apresenta a informação relevante, por exemplo, se inclui uma comparação de emissões com períodos anteriores, um ano base, ou um "limite", caso em que a determinação da materialidade em relação à informação comparativa pode ser uma consideração relevante. Quando um "limite" é relevante, a materialidade pode ser estabelecida em relação à imputação do "limite" da entidade se for inferior às emissões relatadas.
- A volatilidade relativa das emissões. Por exemplo, se as emissões variam de forma significativa de período para período, pode ser apropriado estabelecer a materialidade relativa ao nível inferior do intervalo de flutuação mesmo que no período corrente seja mais elevado.
- Os requisitos dos critérios aplicáveis. Nalguns casos, os critérios aplicáveis podem estabelecer um limiar de correção e podem referir-se a este como a materialidade. Por exemplo, os critérios podem expressar uma expectativa de que as emissões são mensuradas usando uma percentagem estipulada como um "limiar de materialidade". Quando for este o caso, o limiar estabelecido pelos critérios proporciona uma referência para o profissional determinar a materialidade para o trabalho.

A50. Os fatores qualitativos podem incluir:

- As fontes das emissões.
- Os tipos de gases envolvidos.
- O contexto em que a informação na declaração GEE será usado (por exemplo, se a informação é para usar num esquema de negociação de emissões, para submeter a um regulador, ou para incluir num relatório de sustentabilidade distribuído publicamente), e os tipos de decisões que os utilizadores estão em condições de tomar.
- Se há um ou mais tipos de emissões ou de divulgações sobre as quais a atenção dos utilizadores tende a focar-se, por exemplo, gases que, além de contribuírem para as alterações climáticas, prejudicam a camada de ozono.
- A natureza da entidade, as suas estratégias sobre alterações climáticas e os progressos para objetivos a elas associados.
- O setor de atividade e o ambiente económico e regulador em que a entidade opera.

Revisão à Medida que o Trabalho Progride (Ref: Parágrafo 22)

A51. A materialidade pode ter que ser revista durante o trabalho em resultado de uma alteração nas circunstâncias (por exemplo, a eliminação de uma grande parte do negócio da entidade), novas informações, ou uma alteração no conhecimento da entidade e das suas operações pelo profissional como resultado da execução de procedimentos. Por exemplo, pode tornar-se aparente durante o trabalho que é provável que as emissões reais sejam substancialmente diferentes das usadas inicialmente para determinar a materialidade. Se durante o trabalho o profissional concluir que é apropriada uma materialidade menor para a declaração GEE (e, se aplicável, a materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações) do que aquela que foi inicialmente determinada, pode ser necessário rever a materialidade de execução e a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais.

Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno, e Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção (Ref: Parágrafos 23 a 26)

A52. O profissional utiliza o julgamento profissional para determinar a extensão do conhecimento e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material que são exigidos para obter garantia limitada ou razoável de fiabilidade, como apropriado. A principal consideração do profissional é sobre se o conhecimento que foi obtido e a identificação e avaliação dos riscos são suficientes para atingir os objetivos mencionados nesta ISAE. A profundidade do conhecimento que é exigido ao profissional é menor que aquela que é detida pelo órgão de gestão na gestão da entidade e quer a profundidade do conhecimento quer a da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material são menores para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade do que para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

A53. Obter conhecimento e identificar e avaliar riscos de distorção material é um processo iterativo. Os procedimentos para se obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material não proporcionam, por eles mesmos, prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão de garantia de fiabilidade.

Incerteza (Ref: Parágrafos 23(b)(i)c, e 76(e))

A54. O processo de quantificação GEE raramente é 100% preciso devido a:

(a) *Incerteza científica*: Isto acontece porque existe um conhecimento científico incompleto sobre a mensuração dos GEE. Por exemplo, a taxa de retenção de GEE em sumidouros biológicos e os valores de "potencial de aquecimento global" usados para combinar emissões de gases diferentes e os relatar como equivalentes de dióxido de carbono são sujeitos a conhecimento científico incompleto. O grau até ao qual a incerteza científica afeta a quantificação de emissões relatadas está para além do controlo da entidade. Contudo, o potencial para a incerteza científica resultar em variações que não sejam razoáveis em emissões relatadas pode ser diminuída pela utilização de critérios que estipulem pressupostos científicos particulares a utilizar na preparação da declaração GEE ou fatores particulares que incorporem esses pressupostos; e

(b) *Incerteza de estimativa (ou de mensuração)*: Isto resulta dos processos de mensuração e cálculo utilizados para quantificar emissões dentro da fronteira do conhecimento científico existente. A incerteza de estimação pode relacionar-se com os dados nos quais uma estimativa é baseada (por exemplo, pode relacionar-se com a incerteza inerente aos instrumentos de mensuração utilizados), ou com o método, incluindo quando aplicável o modelo, utilizado para fazer a estimativa (por vezes conhecido como incerteza de parâmetro e incerteza de modelo, respetivamente). O grau de incerteza de estimação é muitas vezes controlável pela entidade. Reduzir o grau de incerteza de estimação pode envolver maior custo.

A55. O facto de a quantificação das emissões de uma entidade estar sujeito a incerteza não significa que as emissões da entidade são inapropriadas como assunto em apreciação. Por exemplo, os critérios aplicáveis podem exigir que as emissões de Âmbito 2 de eletricidade sejam calculadas aplicando um fator prescrito de emissões ao número de quilowatts/hora consumidos. O fator prescrito de emissões será baseado em pressupostos e modelos que podem não ser verdadeiros em todas as circunstâncias. Contudo, desde que os pressupostos e modelos sejam razoáveis nas circunstâncias e adequadamente divulgados, a informação na declaração GEE será normalmente capaz de ser garantida.

A56. A situação no parágrafo A55 pode contrastar com a quantificação de acordo com critérios que usem modelos e pressupostos baseados nas circunstâncias individuais de uma entidade. Utilizar modelos e pressupostos específicos de uma entidade irá, provavelmente, resultar numa quantificação mais precisa do que utilizar, por exemplo, fatores de emissão médios de um setor de atividade. Irá também provavelmente introduzir riscos

adicionais de distorção material com respeito a como foram desenvolvidos os modelos e pressupostos específicos da entidade. Como descrito no parágrafo A55, desde que os pressupostos e modelos sejam razoáveis nas circunstâncias e adequadamente divulgados, a informação na declaração GEE será normalmente capaz de ser garantida.

A57. Em alguns casos, porém, o profissional pode decidir que é inapropriado efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade se o impacto da incerteza na informação contida na declaração GEE é muito alto. Este pode ser o caso quando, por exemplo, uma parte significativa das emissões relatadas da entidade são de fontes exteriores (ver parágrafo A8) que não são monitorizadas e os modelos de estimação não são suficientemente sofisticados, ou quando uma parte significativa das eliminações relatadas é atribuível a sumidouros biológicos. Deve ser referido que as decisões sobre a execução de um trabalho de garantia de fiabilidade não são afetadas pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, se não for apropriado para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade não é também apropriado para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade e vice-versa.

A58. Uma referência nas notas explicativas à declaração GEE sobre a natureza, causas e efeitos das incertezas que afetam a declaração GEE da entidade alerta os utilizadores para as incertezas associadas à quantificação de emissões. Isto pode ser particularmente importante quando os utilizadores não determinaram o critério a ser utilizado. Por exemplo, uma declaração GEE pode estar disponível a um conjunto amplo de utilizadores mesmo que o critério utilizado tivesse sido desenvolvido para um objetivo particular de regulação.

A59. Porque a incerteza é uma característica significativa de todas as declarações GEE, o parágrafo 76(e) exige que ela seja mencionada no relatório de garantia de fiabilidade independentemente de quaisquer divulgações incluídas nas notas explicativas da declaração GEE.[19]

A Entidade e o Seu Ambiente

Interrupções de Operações (Ref: Parágrafo 23(b)(iii))

A60. As interrupções podem incluir incidentes tais como encerramentos, que podem ocorrer inesperadamente, ou podem ser planeadas, por exemplo, como parte de um programa de manutenção. Em alguns casos, a natureza das operações pode ser intermitente, por exemplo, quando uma instalação é só usada em períodos de pico.

Objetivos e Estratégias Sobre Alterações Climáticas (Ref: Parágrafo 23(e))

A61. As considerações da estratégia da entidade sobre alterações climáticas, se existir, e dos riscos económicos, regulatórios, físicos e de reputação associados, podem auxiliar o profissional a identificar riscos de distorção material. Por exemplo, se a entidade tem um compromisso de se tornar neutro de carbono, isto pode ser um incentivo para declarar menos emissões para que o objetivo possa aparentar ter sido cumprido num prazo determinado. Pelo contrário, se a entidade espera estar sujeita a um esquema regulado de negociação de emissões no futuro, isto pode ser um incentivo para no entretanto declarar mais emissões para aumentar a oportunidade de receber uma remuneração maior no início do esquema.

Procedimentos para Compreender e Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 24)

A62. Embora se exija ao profissional a execução de todos os procedimentos referidos no parágrafo 24 para obter conhecimento da entidade, não se lhe exige que execute todos eles para cada aspeto desse conhecimento.

Procedimentos Analíticos para Obter Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente e para Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 24(b))

A63. Os procedimentos analíticos efetuados para obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material podem identificar aspetos da entidade que o profissional não estava ciente e podem auxiliar na avaliação dos riscos de distorção material para proporcionar uma base para desenhar e implementar respostas aos riscos avaliados. Os procedimentos analíticos podem incluir, por exemplo, comparações de emissões de GEE de várias instalações com as quantidades da produção dessas instalações.

A64. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de acontecimentos não usuais e quantias, rácios e tendências que podem indicar matérias que terão implicações para o trabalho. Os relacionamentos não usuais ou inesperados que foram identificados podem auxiliar o profissional a identificar riscos de distorção material.

[19] Ver também ISAE 3000 (Revista), parágrafo 69(e).

A65. Contudo, quando tais procedimentos analíticos usarem informação agregada a um nível superior (o que pode ser a situação quando os procedimentos analíticos efetuados para obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material), os resultados desses procedimentos analíticos só dão uma indicação inicial geral sobre se uma distorção material pode existir. Assim, nestes casos, a consideração de outra prova que tenha sido recolhida na identificação dos riscos de distorção material conjuntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos podem auxiliar o profissional a conhecer e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

Observação e Inspeção (Ref: Parágrafo 24(c))

A66. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento a ser efetuado por outros, por exemplo, a observação pelo profissional da calibração de equipamentos de monitorização pelo pessoal da entidade, ou da execução de atividades de controlo. A observação fornece prova sobre a execução de um processo ou procedimento mas é limitada ao momento em que a observação é feita e pelo facto que o ato de ser observado poder afetar a forma como o processo ou procedimento é efetuado.

A67. A inspeção envolve:

(a) O exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outra forma, por exemplo, registos de calibração de um equipamento de monitorização. A inspeção de registos e documentos fornece prova em vários graus de fiabilidade dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos na sua produção; ou

(b) Uma inspeção física de, por exemplo, um equipamento de calibração.

A68. A observação e a inspeção podem suportar indagações do órgão de gestão e outros e podem também fornecer informação sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos incluem observação e inspeção do seguinte:

- As operações da entidade. Observar os processos e equipamento em instalações, incluindo equipamento de monitorização, pode ser particularmente relevante quando estiverem incluídas na declaração GEE emissões de Âmbito 1 significativas.
- Documentos (tais como planos e estratégias de mitigação de emissões), registos (tais como registos de calibração e resultados de testes de laboratório) e manuais que detalhem procedimentos de recolha de informação e controlos internos.
- Relatórios preparados pelo órgão de gestão ou os encarregados da governação, tais como relatórios internos ou externos que digam respeito aos sistemas de gestão de ambiente da entidade.
- Relatório preparados pelo órgão de gestão (tais como relatórios de gestão trimestrais) e pelos encarregados da governação (tais como atas das reuniões do conselho de administração).

Obter Conhecimento dos Controlos Internos da Entidade (Ref: Parágrafos 25L a 26R)

A69. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade não é exigido que o profissional obtenha conhecimento de todos os componentes do controlo interno da entidade relevantes para o relato e quantificação de emissões tal como exigido num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Adicionalmente, não é exigido que o profissional avalie a conceção de controlos nem avalie se esses controlos estão implementados. Por isso, num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, embora possa ser muitas vezes apropriado indagar da entidade sobre as suas atividade de controlo e a monitorização dos controlos relevantes para a quantificação e relato das emissões, não será muitas vezes necessário obter conhecimento detalhado desses componentes do controlo interno da entidade.

A70. O conhecimento dos componentes relevantes do controlo interno pode levantar dúvidas ao profissional sobre se está disponível prova suficiente e apropriada para concluir o seu trabalho. Por exemplo (ver também os parágrafos A71, A72, A92, A93 e A96):

- Preocupações sobre a integridade dos preparadores da declaração GEE podem ser tão sérias que o levem a concluir que o risco de deturpação do órgão de gestão na declaração GEE é tal que o trabalho não pode ser realizado.
- Preocupações sobre a condição e credibilidade dos registos da entidade podem levar o profissional a concluir que não é provável que esteja disponível prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão não modificada sobre a declaração GEE.

Atividades de Controlo Relevantes para o Trabalho (Ref: Parágrafo 25R(d))

A71. O julgamento do profissional sobre se determinadas atividades de controlo são relevantes para o trabalho pode ser afetado pelo nível de sofisticação, documentação e formalização dos sistemas de informação da entidade, incluindo dos processos de negócio relacionados, relevantes para o relato de emissões. Como o relato de emissões evolui, pode ser esperado que isso também aconteça no nível da sofisticação, documentação e formalização dos sistemas de informação e atividades de controlo relacionadas relevantes para a quantificação e relato de emissões.

A72. No caso entidades muito pequenas ou sistemas de informação não desenvolvidos, é provável que determinadas atividades de controlo sejam mais rudimentares, menos bem documentadas e podem só existir informalmente. Quando for este o caso, é menos provável que o profissional julgue ser necessário conhecer as atividades de controlo para avaliar os riscos de distorção material e conceber procedimentos adicionais que respondam aos riscos avaliados. Em alguns esquemas regulados, por outro lado, pode ser necessário documentar formalmente o sistema de informação e as atividades de controlo. Por exemplo, pode ser mais provável que as atividades de controlo relacionadas com a recolha de fontes de informação de monitorização contínua seja sofisticada, bem documentada e mais formal de que as atividades de controlo relacionadas com o processamento de informação e relato subsequente. (ver também os parágrafos A70, A92, A93 e A96)

Outros Trabalhos Efetuados para a Entidade (Ref: Parágrafo 27)

A73. A informação obtida de outros trabalhos efetuados para a entidade pode relacionar-se, por exemplo, com aspetos do ambiente de controlo da entidade.

Efetuar Procedimentos no Local das Instalações da Entidade (Ref: Parágrafo 31)

A74. A observação e a inspeção, bem como outros procedimentos, no local de uma instalação (muitas vezes referido como "visita ao local") podem ser importantes na construção do conhecimento da entidade que o profissional desenvolve ao efetuar procedimentos na sede. Dado que se espera que o conhecimento da entidade e a identificação e avaliação dos riscos de distorção material seja mais amplo num trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o número de instalações nas quais os procedimentos são efetuados serão geralmente maiores no caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

A75. A execução de procedimentos no local de uma instalação (ou ter outro profissional a efetuar tais procedimentos em seu nome) pode ser feita como parte do planeamento, quando efetua procedimentos para identificar e avaliar riscos de distorção material ou quando responde aos riscos avaliados de distorção material. A execução de procedimentos em instalações significativas é muitas vezes importante para um trabalho que está a ser feito pela primeira vez quando se considera a plenitude das fontes e sumidouros de Âmbito 1 incluídos na declaração GEE, e quando se avalia se os sistemas de processamento e recolha de informação da entidade, e as suas técnicas de estimação, são apropriados relativamente aos processos físicos subjacentes e incertezas relacionadas.

A76. Como descrito no parágrafo A74, a execução de procedimentos no local de uma instalação pode ser importante na construção do conhecimento da entidade que o profissional desenvolve ao efetuar procedimentos na sede. Em muitos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, o profissional irá também julgar se é necessário efetuar procedimentos em cada instalação significativa para responder aos riscos avaliados de distorção material, particularmente quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Âmbito 1. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade em que a entidade tem uma quantidade de instalações significativas com emissões de Âmbito 1, um nível de garantia de fiabilidade com significado poderá não ser atingido sem que o profissional execute procedimentos em instalações significativas selecionadas. Quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Âmbito 1 e o profissional (ou outro profissional em seu nome) determina que podem não ser efetuados procedimentos eficazes e eficientes no local podem ser feitos procedimentos alternativos que podem incluir:

- Rever documentos fonte, diagramas de fluxos de energia e diagramas de fluxos significativos.
- Analisar respostas a questionários do pessoal de gestão das instalações.
- Inspecionar imagens de satélite da instalação.

A77. Para obter uma cobertura adequada do total de emissões, particularmente num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional pode decidir que é apropriado realizar procedimentos no local a uma seleção de instalações que não sejam instalações significativas. Os fatores que podem ser relevantes para tal decisão incluem:

- A natureza das emissões em diferentes instalações. Por exemplo, é mais provável que o profissional possa escolher visitar uma instalação com emissões de Âmbito 1 de que uma instalação apenas com emissões de Âmbito 2. No último caso, é mais provável que o exame de faturas de eletricidade na sede seja a fonte principal de prova.
- O número e dimensão das instalações e a sua contribuição para as emissões globais.
- Se as instalações utilizam processos diferentes ou processos que utilizem tecnologias diferentes. Quando for este o caso, pode ser apropriado efetuar procedimentos no local a uma seleção de instalações que usem processos e tecnologias diferentes.
- Os métodos utilizados nas diferentes instalações para recolher informação das emissões.
- A experiência do pessoal relevante nas diferentes instalações.
- Variar a seleção de instalações com o decorrer do tempo.

Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 32)

A78. A função de auditoria interna de uma entidade é provavelmente relevante para o trabalho se a natureza das responsabilidade e atividades da auditoria interna estiverem relacionadas com a quantificação e relato de emissões e o profissional esperar usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos a efetuar.

Riscos de Distorção Material ao Nível da Declaração GEE (Ref: Parágrafos 33L(a) a 33R(a))

A79. Os riscos de distorção material ao nível da declaração GEE referem-se aos riscos que se relacionam profundamente com a declaração GEE como um todo. Os riscos desta natureza não são necessariamente riscos identificáveis com um tipo específico de emissão ou nível de divulgação. Em vez disso, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção material mais genericamente, por exemplo, através da derrogação do controlo interno pelo órgão de gestão. Os riscos de distorção material ao nível da declaração GEE podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo profissional dos riscos de distorção material devido a fraude.

A80. Os riscos ao nível da declaração GEE podem derivar, em particular, de um ambiente de controlo deficiente. Por exemplo, deficiências tais como a falta de competência do órgão de gestão podem ter um efeito profundo na declaração GEE e podem exigir uma resposta global pelo profissional. Outros riscos de distorção material ao nível da declaração GEE podem incluir, por exemplo:

- Mecanismos de recolha de informação, quantificação de emissões e preparação de declarações GEE inadequados, mal controlados ou mal documentados.
- Falta de pessoal competente na recolha de informação, quantificação de emissões e preparação de declarações GEE.
- Falta de envolvimento do órgão de gestão na quantificação de emissões e preparação de declarações GEE.
- Falha na identificação precisa de todas as fontes de GEE.
- Risco de fraude, por exemplo, relacionada com mercados de negociação de emissões.
- Apresentação de informação de períodos anteriores que não seja preparada numa base consistente, por exemplo, por causa de alterações nas fronteiras ou alterações nas metodologias de mensuração.
- Apresentação enganadora de informação na declaração GEE, por exemplo, realçando indevidamente informação ou tendências particularmente favoráveis.
- Métodos de quantificação e políticas de relato inconsistentes, incluindo métodos diferentes para determinarem a fronteira organizacional, em instalações diferentes.
- Erros na conversão da unidade quando se consolida informação das instalações.
- Divulgação inadequada de incertezas científicas e pressupostos chave relativamente a estimativas.

O Uso de Asserções (Ref: Parágrafos 33L(b) a 33R(b))

A81. As asserções são utilizadas pelo profissional num trabalho de garantia razoável de fiabilidade e podem ser por ele utilizadas num trabalho de garantia limitada de fiabilidade para considerar os tipos diferentes de distorções potenciais que podem ocorrer.

A82. Ao expressar que a declaração GEE está de acordo com os critérios aplicáveis, a entidade, de forma implícita ou explícita, faz asserções relacionadas com a quantificação, apresentação e divulgação de emissões. As asserções enquadram-se nas categorias seguintes e podem ter as seguintes formas:

(c) Asserções sobre a quantificação de emissões para o período sujeito a garantia de fiabilidade:

(i) Ocorrência – as emissões que foram registadas ocorreram e são relativas à entidade.

(ii) Plenitude – todas as emissões que deveriam ser registadas foram registadas (ver parágrafos A30 a A34 para uma análise sobre a plenitude com respeito aos vários Âmbitos).

(iii) Correção – a quantificação de emissões foi registada apropriadamente.

(iv) Corte de operações – as emissões foram registadas no período de relato correto.

(v) Classificação – as emissões foram registadas apropriadamente de acordo com o seu tipo.

(d) Asserções sobre a apresentação e divulgação:

(i) Ocorrência e responsabilidade – as emissões e outras matérias divulgadas ocorreram e são relativas à entidade.

(ii) Plenitude – todas as divulgações que deveriam ter sido incluídas na declaração GEE foram incluídas.

(iii) Classificação e compreensibilidade – a informação sobre emissões é apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.

(iv) Correção e quantificação – a quantificação de emissões e a informação relacionada incluída na declaração GEE estão apropriadamente divulgadas.

(v) Consistência – as políticas de quantificação são consistentes com as aplicadas no período anterior, ou as alterações estão justificadas e foram apropriadamente aplicadas e adequadamente divulgadas, e a informação comparativa, se existir, está conforme relatada no período anterior ou foi apropriadamente reexpressa.

Confiança no Controlo Interno (Ref: Parágrafo 33R)

A83. Se a avaliação do profissional dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluírem uma expectativa que os controlos estão a operar eficazmente (isto é, o profissional tenciona confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos), é exigido pelo parágrafo 38R que ele conceba e execute testes sobre a eficácia operacional desses controlos.

Causas de Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 34)

Fraude (Ref: Parágrafos 28 e 34(a))

A84. Pode haver na declaração GEE distorções com origem em fraude ou erro. O fator que distingue a fraude do erro é quando a ação subjacente que resulta na distorção da declaração GEE é intencional ou não intencional.

A85. Podem existir incentivos para uma distorção intencional da declaração GEE se, por exemplo, aqueles que estão diretamente envolvidos com, ou têm a oportunidade de influenciar, o processo de relato de emissões tiverem uma parte significativa da sua remuneração condicionada ao cumprimento de metas agressivas de GEE. Como descrito no parágrafo A61, outros incentivos para declarar mais ou menos emissões podem resultar da estratégia sobre alterações climatéricas da entidade, se existir, e dos riscos económicos, regulatórios, físicos e de reputação associados.

A86. Embora a fraude seja um conceito legal alargado, para as finalidades desta ISAE o profissional está preocupado com a fraude que causa uma distorção material na declaração GEE. Embora o profissional possa suspeitar ou, em casos raros, identificar a ocorrência de fraude, não faz avaliações legais sobre se a fraude realmente ocorreu.

Incumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafos 34(b) e 77(c))

A87. Esta ISAE distingue as responsabilidades do profissional em relação ao cumprimento de duas categorias diferentes de leis e regulamentos como segue:

(a) As disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação das quantias e divulgações materiais na declaração GEE na medida em que elas determinam as quantidades e divulgações relatadas numa declaração GEE de uma entidade. O parágrafo 34(b) exige que o profissional considere a probabilidade de distorção material devido a incumprimento de uma disposição de tais leis e regulamentos quando efetuar os procedimentos exigidos pelos parágrafos 33L ou 33R; e

(b) Outras leis e regulamentos que não têm um efeito direto na determinação das quantidades e divulgações numa declaração GEE, mas o seu cumprimento pode ser fundamental para os aspetos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade operar em continuidade ou para evitar penalidades significativas (por exemplo, cumprimento dos termos de um licença para operar ou cumprimento de regulamentos sobre ambiente). Planear e efetuar um trabalho com ceticismo profissional, como exigido pela ISAE 3000 (Revista),[20] é importante no sentido de permanecer alerta para a possibilidade de os procedimentos aplicados com o objetivo de formar uma conclusão sobre a declaração GEE poderem chamar a atenção do profissional para sinais que identifiquem, ou levem a suspeitar, de incumprimento de tais leis e regulamentos.

Outras Causas de Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 34)

A88. Exemplos dos fatores referidos nos parágrafos 34(c) a (k) incluem:

(a) A omissão de uma ou mais fontes de emissões é mais provável para fontes que são menos óbvias e podem ser negligenciadas, tais como fugas de emissões.

(b) As alterações económicas ou de regulação significativas podem incluir, por exemplo, aumentos nas metas das energias renováveis ou alterações significativas nos preços das retribuições num esquema de negociação de emissões, que podem levar a, por exemplo, um aumento do risco de incorreta classificação de fontes num gerador de eletricidade.

(c) A natureza das operações da entidade pode ser complexa (por exemplo, pode envolver instalações e processos múltiplos e díspares), descontínua (por exemplo, geração de eletricidade em alturas de pico) ou resultar em poucos ou fracos relacionamentos entre as emissões da entidade e outros níveis de atividade mensuráveis (por exemplo, uma fábrica de níquel cobalto). Em tais casos, a oportunidade para procedimentos analíticos com significado por ser reduzida significativamente.

Alterações nas operações ou fronteiras (por exemplo, introdução de novos processos ou a venda, aquisição ou outsourcing de fontes de emissões ou sumidouros removíveis) podem também introduzir riscos de distorção material (por exemplo, através da pouca familiaridade com procedimentos de quantificação e relato). A contagem dupla de uma fonte de emissões ou de em sumidouro removível também pode ocorrer devido a coordenação inadequada na identificação de fontes e sumidouros numa instalação complexa.

(d) A seleção de um método inapropriado de quantificação (por exemplo, calcular emissões de Âmbito 1 utilizando um fator de emissões quando podiam usar um método de mensuração direto mais preciso disponível e mais apropriado). Selecionar um método de quantificação apropriado é particularmente importante quando o método tiver sido alterado. Isto porque os utilizadores estão muitas vezes interessados em tendências de emissões ao longo do tempo, ou relativamente a um determinado ano base. Alguns critérios podem exigir que os métodos de quantificação só possam ser alterados quando um método mais preciso vai ser utilizado. Outros fatores relacionados com a natureza dos métodos de quantificação incluem:

- Aplicação incorreta de um método de quantificação, tal como não calibrando das medidas ou não as lendo com frequência suficiente, ou utilização de um fator de emissões inapropriado nas circunstâncias. Por exemplo, um fator de emissões pode ser previsto com base num pressuposto de utilização contínua e pode não ser apropriado utilizá-lo após um encerramento.
- Complexidade nos métodos de quantificação, que irá provavelmente envolver um risco maior de distorção material, por exemplo: manipulação matemática extensiva ou complexa de informação da fonte (tal como a utilização de modelos matemáticos complexos); utilização extensiva de fatores de conversão estabelecidos (tais como os utilizados para converter líquidos

[20] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 37

em gases); ou utilização extensiva de fatores de conversão da unidade (tais como as utilizados para converter uma qualquer unidade em unidades métricas).

- Alterações nos métodos de quantificação ou nas variáveis introduzidas (por exemplo, se o método de quantificação utilizado é baseado no conteúdo de carbono na biomassa, e a composição da biomassa utilizada é alterada durante o período).

(e) Emissões significativas não rotineiras ou matérias de julgamento são uma fonte de maior risco de distorção material relativamente a emissões rotineiras e não complexas sujeitas a quantificação e relato sistemático. As emissões não rotineiras são aquelas que não são usuais, em dimensão e natureza, e que por isso ocorrem sem frequência (por exemplo, acontecimentos eventuais tal como uma avaria na fábrica ou uma grande fuga). As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas subjetivas. Os riscos de distorção material podem ser maiores por causa de matérias tais como:

- Maior intervenção do órgão de gestão para especificar os métodos de quantificação ou forma de relatar.
- Maior intervenção manual para a recolha e processamento de informação.
- Cálculos ou métodos de quantificação e princípios de relato complexos.
- A natureza das emissões não rotineiras, que podem tornar difícil para a entidade implementar controlos eficazes sobre os riscos.
- Os métodos de quantificação e princípios de relato para estimativas podem ser sujeitos a interpretação diferente.
- Os julgamentos exigidos podem ser subjetivos e complexos.

(f) A inclusão de emissões de Âmbito 3 quando a fonte de informação utilizada na quantificação não é mantida pela entidade, ou quando os métodos de quantificação geralmente utilizados são imprecisos ou originam grandes variações nas emissões relatadas. (Ver parágrafos A31 a A34)

(g) As matérias que o profissional pode considerar na obtenção do conhecimento de como a entidade faz estimativas significativas e a informação sobre a qual se baseiam incluem, por exemplo:

- Um entendimento da informação na qual se baseiam as estimativas;
- O método, incluindo quando aplicável o modelo, utilizado na elaboração das estimativas;
- Aspetos relevantes do ambiente de controlo e do sistema de informação;
- Se a entidade utilizou um perito;
- Os pressupostos em que se baseiam as estimativas;
- Se houve ou deveria ter havido uma alteração nos métodos para fazer estimativas utilizado no ano anterior e, se sim, porquê; e
- Se e como a entidade avaliou os efeitos das incertezas de estimação na declaração GEE, incluindo:
    - Se e como a entidade considerou pressupostos ou desfechos alternativos, por exemplo, efetuando uma análise de sensibilidade para determinar o efeito das alterações nos pressupostos de uma estimativa;
    - A forma como a entidade determina a estimativa quando uma análise indica vários cenários de desfecho; e
    - Se a entidade monitoriza o desfecho de estimativas feitas no período anterior e se respondeu apropriadamente ao desfecho desse procedimento de monitorização.

A89. Exemplos de outros fatores que podem levar a riscos de distorção material incluem:

- Erro humano na quantificação das emissões, que poderão ser mais prováveis de ocorrer se o pessoal não tiver familiaridade, ou não estiver treinado, com processos de emissões ou registo de informação.

- Confiança indevida num sistema de informação mal concebido, que poderá ter poucos controlos eficazes, por exemplo, a utilização de folhas de cálculo sem os controlos adequados.
- Ajuste manual de níveis de atividade registados automaticamente, por exemplo, pode ser necessário input manual se um medidor de combustão se tornar sobrecarregado.
- Desenvolvimentos externos significativos tais como maior escrutínio público de uma instalação em particular.

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material e Procedimentos Adicionais

Trabalhos de Garantia Limitada e Garantia Razoável de Fiabilidade (Ref: Parágrafos 8, 35 a 41R, 42L a 43R e 46)

A90. Dado que o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor de que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos que o profissional irá efetuar num trabalho de garantia limitada de fiabilidade irão variar em natureza, e serão menores em extensão, relativamente aos efetuados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. As principais diferenças entre as respostas globais do profissional para responder aos riscos avaliados de distorção material e procedimentos adicionais para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade numa declaração GEE são as seguintes:

(a) A ênfase colocada na natureza de vários procedimentos como uma fonte de prova irá provavelmente diferir, dependendo das circunstâncias do trabalho. Por exemplo:

- O profissional pode julgar ser apropriado nas circunstâncias de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade em particular, colocar uma ênfase relativamente maior em indagações do pessoal da entidade e nos procedimentos analíticos, e menor ênfase, se alguma, nos testes aos controlos e na obtenção de prova de fontes externas do que seria o caso num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
- Quando a entidade utiliza equipamento de mensuração contínuo para quantificar os fluxos de emissões, o profissional pode decidir num trabalho de garantia limitada de fiabilidade responder a um risco avaliado de distorção material ao indagar sobre a frequência em que o equipamento é calibrado. Nas mesmas circunstâncias, para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional pode decidir examinar os registos da entidade de calibragem do equipamento ou testar a sua calibragem de forma independente.
- Quando a entidade queima carvão, o profissional pode decidir num trabalho de garantia razoável de fiabilidade analisar as características do carvão de forma independente, mas num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode decidir que a revisão dos registos de testes de laboratório da entidade é uma resposta adequada ao risco avaliado de distorção material.

(b) A extensão de procedimentos adicionais efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é menor que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Isto pode envolver:

- Reduzir o número de itens a examinar, por exemplo, reduzir os tamanhos das amostras para testes de detalhe;
- Efetuar menos procedimentos (por exemplo, efetuar somente procedimentos analíticos em circunstâncias em que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, ambos os procedimentos analíticos e testes de detalhe seriam efetuados); ou
- Efetuar procedimentos locais a menos instalações.

(c) Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos analíticos efetuados em resposta aos riscos avaliados de distorção material incluem desenvolver expectativas de quantidades e rácios que sejam suficientemente precisos para identificar distorções materiais. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, por outro lado, os procedimentos analíticos são geralmente concebidos para suportar expectativas relacionadas com tendências, relacionamentos e rácios em vez de identificar distorções com o nível de precisão esperado num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.[21]

[21] Isto pode não ser sempre o caso. Por exemplo, em algumas circunstâncias o profissional pode desenvolver uma expectativa precisa com base em relacionamentos físicos ou químicos fixos mesmo num trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

Adicionalmente, quando forem identificadas flutuações, relacionamentos ou diferenças significativos, a prova apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade pode muitas vezes ser obtida ao fazer indagações da entidade e ao considerar as respostas recebidas à luz das circunstâncias conhecidas do trabalho, sem obter prova adicional como exigido pelo parágrafo 43R(a) como seria o caso num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Para além disso, quando efetuar procedimentos analíticos num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode, por exemplo:

- Usar dados que sejam mais agregados, por exemplo, dados por região em vez de dados por instalação, ou dados mensais em vez de semanais.
- Usar dados que não foram sujeitos a procedimentos separados para testar a sua fiabilidade na mesma extensão que teria sido feito para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Respostas Globais aos Riscos Avaliados de Distorção Material (Ref: Parágrafo 35)

A91. As respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível da declaração GEE podem incluir:

- Enfatizar ao pessoal que participa no trabalho a necessidade de manter o ceticismo profissional.
- Nomear pessoal mais experiente ou com mais competências ou usar peritos.
- Promover mais supervisão.
- Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos adicionais a efetuar.
- Fazer alterações gerais à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, por exemplo, efetuar procedimentos no final do período em vez de numa data intercalar ou modificar a natureza dos procedimentos para obter prova mais persuasiva.

A92. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível da declaração GEE, e consequentemente as respostas globais do profissional, é afetada pelo conhecimento que obtém do ambiente de controlo. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir ao profissional ter mais confiança no controlo interno e na credibilidade da prova gerada internamente na entidade e por isso, por exemplo, permitir a execução de alguns procedimentos numa data intercalar em vez de no final do período. As deficiências no controlo interno, contudo, têm o efeito contrário. Por exemplo, o profissional pode responder a um ambiente de controlo ineficaz:

- Efetuando mais procedimentos no final do período em vez de numa data intercalar.
- Obtendo mais prova adicional de procedimentos que não sejam testes aos controlos.
- Aumentando a dimensão das amostras e a extensão dos procedimentos, tais como o número de instalações em que procedimentos serão efetuados.

A93. Por isso, estas considerações têm um impacto significativo na abordagem geral do profissional, por exemplo, na ênfase relativa sobre os testes aos controlos versus outros procedimentos (ver também parágrafos A70 a A72 e A96).

Exemplos de Procedimentos Adicionais (Ref: Parágrafos 37L a 37R e 40R)

A94. Os procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo:

- Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a recolha e registo de dados de atividade, tais como quilowatts/hora de eletricidade comprada.
- Confirmar os fatores de emissão com as fontes apropriadas (por exemplo, publicações governamentais) e considerar a sua aplicabilidade nas circunstâncias.
- Rever acordos de empreendimentos conjuntos e outros contratos relevantes para determinar a fronteira organizacional da entidade.
- Reconciliar informação registada, por exemplo, com os conta-quilómetros dos veículos detidos pela entidade.
- Reexecutar cálculos e reconciliar as diferenças encontradas.
- Fazer leituras de equipamentos monitorizados continuamente.

- Observar ou reexecutar mensurações físicas, tais como a medição de tanques de petróleo.
- Analisar a solidez e adequação das técnicas de mensuração e quantificação únicas, particularmente os métodos complexos que possam envolver, por exemplo, reciclagem ou realimentação.
- Fazer amostras e análises independentes das características de materiais tal como o carvão, ou observar as técnicas de amostragem da entidade e rever os registos de resultados de testes de laboratório.
- Verificar a correção dos cálculos e a adequação dos métodos de cálculo utilizados (por exemplo, a conversão e agregação de medidas).
- Comparar a informação registada com os documentos fonte, tais como registos de produção, registos de utilização de fuel e faturas de eletricidade comprada.

Fatores que Podem Influenciar Riscos Avaliados de Distorção Material (Ref: Parágrafos 37L(a) a 37R(a))

A95. Os fatores que podem influenciar os riscos avaliados de distorção material incluem:

- Limitações inerentes na capacidade dos instrumentos de mensuração e a frequência da sua calibração.
- O número, natureza, dispersão geográfica e características de propriedade das instalações das quais a informação foi recolhida.
- O número e natureza das várias fontes de gases e emissões incluídas na declaração GEE.
- Se os processos com os quais se relacionam as emissões são contínuos ou intermitentes e o risco de disrupção de tais processos.
- A complexidade dos métodos para a mensuração da atividade e para o cálculo de emissões, por exemplo, alguns processos exigem métodos únicos de mensuração e cálculo.
- O risco de fugas de emissões não identificadas.
- A medida em que a quantidade de emissões corresponde a dados prontamente disponíveis.
- Se o pessoal que efetua a recolha de informação é treinado nos métodos relevantes e a frequência de rotação de tal pessoal.
- A natureza e o nível de automação utilizada na captura e manipulação de dados.
- As políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados nos testes de laboratório, sejam internos ou externos.
- A complexidade dos critérios e das políticas de quantificação e relato, incluindo como é determinada a fronteira organizacional.

Eficácia Operacional dos Controlos (Ref: Parágrafos 37R(a)(ii) e 38R(a))

A96. No caso de entidades muito pequenas ou sistemas de informação pouco desenvolvidos, podem não existir muitas atividades de controlo que poderiam ser identificados pelo profissional de auditoria, ou pode ser limitada a extensão até à qual a sua existência ou operação foram documentadas pela entidade. Nestes casos, pode ser mais eficiente para o profissional de auditoria executar procedimentos adicionais que sejam principalmente outros que não os testes aos controlo. Em alguns casos raros, contudo, a ausência de atividades de controlo ou de outros componentes de controlo pode tornar impossível a obtenção de prova suficiente e apropriada (Ver também parágrafos A70 a A72, e A92 e A93).

Poder de Persuasão da Prova (Ref: Parágrafos 37L(b) a 37R(b))

A97. Para obter prova mais persuasiva por causa de uma maior avaliação do risco de distorção material, o profissional pode aumentar a quantidade de prova ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, por exemplo, obtendo prova corroborativa de um conjunto de fontes independentes.

Riscos para os Quais são Necessários Testes aos Controlo para Obter Prova Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 38R(b))

A98. A quantificação de emissões pode incluir processos altamente automatizados com pouca ou nenhuma intervenção humana, por exemplo, quando informação relevante é recolhida, processada ou relatada somente em formato eletrónico tal como num sistema de monitorização contínua, ou quando o processamento de dados de atividade está integrado num sistema tecnológico de relato operacional ou financeiro. Nestes casos:

- A prova pode estar apenas disponível em formato eletrónico e a sua suficiência e apropriação está dependente da eficácia dos controlos sobre a sua correção e plenitude.
- O potencial para que uma iniciação ou alteração não apropriada de informação ocorra e não seja detetada pode ser maior se os controlos apropriados não operarem eficazmente.

Procedimentos de Confirmação (Ref: Parágrafo 41R)

A99. Os procedimentos de confirmação externa podem fornecer prova relevante sobre informação como:

- Dados de atividade recolhidos por um terceiro, tal como dados sobre: transporte aéreo do pessoal coligido por um agente de viagens; o influxo de energia para uma instalação medido por um fornecedor; ou quilómetros viajados por veículos detidos pela entidade mas registados por um gestor de frotas externo.
- Dados de referência do setor industrial usados no cálculo de fatores de emissão.
- Os termos de acordos, contratos ou transações entre a entidade e outras partes, ou informação sobre se outras partes estão ou não estão a incluir emissões particulares na sua declaração GEE, quando se considera a fronteira organizacional da entidade.
- Os resultados das amostras de análises de laboratório (por exemplo, o valor calorífico de amostras input).

Procedimentos Analíticos Efetuados como Resposta a Riscos Avaliados de Distorção Material (Ref: Parágrafos 42L a 42R)

A100. Em muitos casos, a natureza rígida de relacionamentos físicos ou químicos entre emissões ou outros fenómenos mensuráveis particulares permite a conceção de procedimentos analíticos fortes (por exemplo, o relacionamento entre o consumo de fuel e as emissões de dióxido de carbono e óxido nitroso).

A101. Similarmente, pode existir um relacionamento previsível razoável entre emissões e informação financeira ou operacional (por exemplo, o relacionamento entre emissões de Âmbito 2 de eletricidade e o saldo do razão geral para faturas de eletricidade ou horas de operação). Outros procedimentos analíticos podem envolver comparações de informação sobre as emissões da entidade com informação externa tais como médias da indústria, análise de tendências durante o período para identificar anomalias para investigação futura e tendências entre períodos para efeitos de consistência com outras circunstâncias tais como a aquisição ou venda de instalações.

A102. Os procedimentos analíticos podem ser particularmente eficazes quando existem facilmente disponíveis dados desagregados ou quando o profissional tem razões para considerar que os dados a usar são fiáveis, tal como quando é extraída de uma fonte bem controlada. Em alguns casos, a informação a usar pode ser recolhida pelo sistema de informação de relato financeiro ou alimentada num outro sistema de informação em paralelo com a inserção dos dados financeiros associados e aplicar alguns controlos comuns de input. Por exemplo, a quantidade de fuel adquirido como registado nas faturas de fornecedores pode ser inserido nas mesmas condições que as faturas relevantes inseridas num sistema de contas a pagar. Em alguns casos, os dados a usar podem ser um input importante às decisões operacionais e por isso sujeito a um maior escrutínio pelo pessoal operacional ou sujeito a procedimentos externos de auditoria separados (por exemplo, como parte de um acordo de empreendimento conjunto ou como parte da supervisão de um regulador).

Procedimentos Relacionados com Estimativas (Ref: Parágrafos 44L a 45R)

A103. Em alguns casos, pode ser apropriado avaliar como a entidade considerou pressupostos ou desfechos alternativos e porque os rejeitou.

A104. Em alguns trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, pode ser apropriado que o profissional execute um ou mais dos procedimentos identificados no parágrafo 45R.

Amostragem (Ref: Parágrafo 46)

A105. A amostragem envolve:

(a) Determinar uma dimensão da amostra que seja suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível aceitavelmente baixo. Porque o nível aceitável de risco de garantia de fiabilidade é menor para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade do que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, também o poderá ser para o nível de risco de amostragem que é aceitável no caso de testes de detalhe. Por isso, quando a amostragem for utilizada para testes de detalhe num trabalho de garantia

razoável de fiabilidade, a dimensão da amostra pode ser maior do que a utilizada em circunstâncias similares num trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

(b) Selecionar itens para a amostra de tal forma que cada unidade de amostra na população tem uma hipótese de ser selecionada, e efetuar procedimentos, apropriados para o objetivo, em cada item selecionado. Se o profissional for incapaz de aplicar os procedimentos que concebeu, ou de efetuar procedimentos alternativos adequados, a um item selecionado, esse item é tratado como um desvio do controlo prescrito, no caso de testes aos controlos, ou uma distorção, no caso de testes de detalhe.

(c) Investigar a natureza e causa dos desvios ou distorções identificados e avaliar o seu possível efeito no objetivo do procedimento e noutras áreas do trabalho.

(d) Avaliar:

(i) Os resultados da amostra, incluindo, para os testes de detalhe, a projeção das distorções encontradas na amostra para a população; e

(ii) Se o uso de amostragem forneceu uma base para conclusões apropriada sobre a população que foi testada.

Fraude, Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 47)

A106. Ao responder à fraude ou suspeita de fraude identificada durante o trabalho, pode ser apropriado que o profissional, por exemplo:

- Discuta a matéria com a entidade.
- Exija que a entidade consulte uma terceira parte qualificada, tal como o advogado da entidade ou um regulador.
- Considere as implicações da matéria em relação a outros aspetos do trabalho, incluindo a avaliação do risco pelo profissional e a fiabilidade das declarações escritas da entidade.
- Obtenha aconselhamento jurídico sobre as consequências das diferentes medidas a tomar.
- Comunique com terceiros (por exemplo, um regulador).
- Retenha o relatório de garantia de fiabilidade.
- Abandone o trabalho.

A107. As ações descritas no parágrafo A106 podem ser apropriadas para responder a incumprimentos ou suspeita de incumprimentos de leis e regulamentos identificados durante o trabalho. Pode também ser apropriado que o profissional descreva a matéria num Parágrafo de Outras Matérias no relatório de garantia de fiabilidade de acordo com o parágrafo 77 desta ISAE, a não ser que:

(a) Conclua que o incumprimento tem um efeito material na declaração GEE e que ela não foi adequadamente refletida na declaração GEE; ou

(b) Seja impedido pela entidade de obter prova suficiente e apropriada para avaliar se o incumprimento, que pode ser material para a declaração GEE ocorreu, ou provavelmente teria ocorrido, caso em que se aplica o parágrafo 66 da ISAE 3000 (Revista).

Procedimentos Relacionados com o Processo de Agregação da Declaração GEE (Ref: Parágrafos 48L a 48R)

A108. Como descrito no parágrafo A71, à medida que evolui o relato das emissões, também se espera que isso acontecerá com o nível de sofisticação, documentação e formalidade dos sistemas de informação relevantes para a quantificação e relato de emissões. Em sistemas de informação imaturos, o processo de agregação pode ser muito informal. Em sistemas de informação mais sofisticados, o processo de agregação pode ser mais sistemático e formal em termos documentais. A natureza, e também a extensão, dos procedimentos do profissional com respeito a ajustamentos e à forma como ele confirma ou reconcilia a declaração GEE com os registos subjacentes depende da natureza e complexidade do processo de quantificação e relato da entidade e os riscos relacionados de distorção material.

Procedimentos Adicionais (Ref: Parágrafos 49L a 49R)

A109. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo e pode ter chegado à atenção do profissional informação que difira significativamente daquela em que foi baseada a determinação dos procedimentos planeados. À medida que o profissional efetua procedimentos planeados, a prova obtida pode dar origem à

execução de procedimentos adicionais. Tais procedimentos podem incluir a solicitação à entidade para examinar a matéria identificada pelo profissional e para fazer ajustamentos à declaração GEE, se apropriado.

Determinar se São Necessários Procedimentos Adicionais num Trabalho de Garantia Limitada de Fiabilidade (Ref: Parágrafos 49L e 49L(b))

A110. O profissional pode aperceber-se de uma matéria que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida. Por exemplo, quando efetuar visitas locais às instalações, o profissional pode identificar uma fonte potencial de emissões que não aparenta estar incluída na declaração GEE. Nesses casos, o profissional fará indagações adicionais sobre se tal fonte potencial foi incorporada na declaração GEE. A extensão dos procedimentos adicionais efetuados, de acordo com o parágrafo 49L, será uma matéria de julgamento profissional. Quanto maior a probabilidade de distorção material mais persuasiva será a prova que o profissional deve obter.

A111. Se, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma matéria chega à atenção do profissional que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida, é-lhe exigido pelo parágrafo 49L que conceba e execute procedimentos adicionais. Porém, se depois de o fazer ele não for capaz de obter prova suficiente e apropriada seja para concluir que não é provável que a matéria cause uma distorção material na declaração GEE seja para determinar que ela provoca uma distorção material na declaração GEE, então existe uma limitação de âmbito.

Acumulação de Distorções Identificadas (Ref: Parágrafo 50)

A112. O profissional pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções são claramente insignificantes e podem não necessitar de ser acumuladas dado que o profissional espera que a acumulação de tais quantias não irá, claramente, ter um efeito material na declaração GEE. “Claramente insignificante” não é outra expressão para “não material”. As matérias claramente insignificantes serão de uma ordem de magnitude (para menos) totalmente diferente quando comparada com a materialidade determinada de acordo com esta ISAE, e serão matérias que são claramente inconsequentes quer tomadas individualmente ou em conjunto, quer sejam julgadas por qualquer critério de dimensão, natureza ou circunstâncias. Quando existir qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente insignificantes a matéria é considerada como não sendo claramente insignificante.

Utilização do Trabalho de Outro Profissional

Comunicação a Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 57(a))

A113. As matérias relevantes que a equipa de trabalho pode comunicar a outros profissionais com respeito ao trabalho a efetuar, à utilização desse trabalho e à forma e conteúdo da comunicação entre o outro profissional e a equipa de trabalho podem incluir:

- A solicitação para que o outro profissional, conhecendo o contexto no qual a equipa de trabalho irá utilizar o seu trabalho, confirme que irá cooperar com a equipa de trabalho.
- A materialidade de execução para o trabalho do outro profissional que poderá ser menor que a materialidade de execução para a declaração GEE (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não poderão ser vistas como claramente insignificantes para a declaração GEE.
- Os riscos identificados de distorção material que são relevantes para o trabalho do outro profissional, e uma solicitação para que ele comunique em tempo oportuno quaisquer outros riscos identificados durante o trabalho que possam ser materiais para a declaração GEE e a resposta que deu a tais riscos.

Comunicação de Outros Profissionais (Ref: Parágrafo 57(a))

A114. As matérias relevantes que a equipa de trabalho pode solicitar ao outro profissional que lhe comunique incluem:

- Cumprimento dos requisitos éticos relevantes para o trabalho conjunto, incluindo a independência e a competência profissional.
- Cumprimento dos requisitos da equipa de trabalho do grupo.
- Informação sobre casos de incumprimento de leis ou regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção material na declaração GEE.

- Uma listagem de distorções não corrigidas identificadas pelo outro profissional durante o trabalho que não sejam claramente insignificantes.
- Indicadores de possível falta de isenção na preparação de informação relevante.
- Descrição de qualquer deficiência significativa no controlo interno identificada pelo outro profissional durante o trabalho.
- Outras matérias significativas que o outro profissional comunicou ou espera comunicar à entidade, incluindo fraude ou suspeita de fraude.
- Quaisquer outras matérias que possam ser relevantes para a declaração GEE ou que o outro profissional deseje chamar a atenção da equipa de trabalho, incluindo exceções descritas em qualquer declaração escrita que ele solicitou à entidade.
- Os resultados globais e a conclusão ou opinião do outro profissional.

Prova (Ref: Parágrafo 57(b))

A115. As considerações relevantes quando obter prova relacionada com o trabalho do outro profissional podem incluir:

- Discussões com respeito às atividades de negócio relevantes para o trabalho do outro profissional que sejam significativas para a declaração GEE.
- Discussões com respeito à suscetibilidade da informação relevante a distorção material.
- Revisão da documentação sobre riscos identificados de distorção material do outro profissional, respostas a esses riscos e conclusões. Tal documentação pode tomar a forma de memorando que reflita a conclusão do outro profissional com respeito aos riscos identificados.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 58)

A116. Para além das declarações escritas exigidas pelo parágrafo 58, o profissional pode considerar necessário solicitar outras declarações escritas. As pessoas a quem o profissional solicita declarações escritas serão normalmente um membro da gestão sénior ou aos encarregados da governação. Contudo, dado que as estruturas de gestão e governação variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências de ambientes culturais e legais diferentes e características de dimensão e propriedade, não é possível para esta ISAE especificar para todos os trabalhos as pessoas apropriadas a quem solicitar declarações escritas. Por exemplo, a entidade pode ser uma instalação que não seja uma entidade legal separada. Em tais casos, a identificação da pessoa apropriada do órgão de gestão ou dos encarregados da governação a quem se deve dirigir o pedido de declaração escrita exige julgamento profissional.

Acontecimentos Subsequentes (Ref: Parágrafo 61)

A117. Os acontecimentos subsequentes podem incluir, por exemplo, a publicação de fatores de emissão revistos por um organismo como uma agência governamental, alterações a legislação ou regulamento relevante, aumento de conhecimento científico, alterações estruturais significativas na entidade e disponibilidade de métodos de quantificação mais precisos ou a descoberta de um erro significativo.

Informação Comparativa (Ref: Parágrafos 62, 63 e 76(c))

A118. A lei ou regulamentos, ou os termos do trabalho, podem especificar requisitos com respeito à apresentação, relato e garantia de fiabilidade de informação comparativa numa declaração GEE. Uma diferença importante entre as demonstrações financeiras e a declaração GEE é que as quantias apresentadas numa declaração GEE mensuram emissões para um período distinto e não são baseados em quantias acumuladas durante um período. Como resultado, a informação comparativa apresentada não afeta a informação do ano corrente a não ser que as emissões tenham sido registadas no período errado e por isso as quantias podem ser baseadas no período inicial de mensuração incorreto.

A119. Quando uma declaração GEE incluir referências a redução de percentagens em emissões ou uma comparação similar de período na informação do período, é importante que o profissional considere a apropriação das comparações. Estas podem ser inapropriadas devido a:

(a) Alterações significativas nas operações desde o período anterior;

(b) Alterações significativas nos fatores de conversão; ou

(c) Inconsistência das fontes ou métodos de mensuração.

A120. Quando é apresentada informação comparativa com a informação corrente das emissões mas alguma ou toda a informação comparativa não é coberta pela conclusão do profissional, é importante que o estado de tal informação seja claramente identificado tanto na declaração GEE como no relatório de garantia de fiabilidade.

Reexpressões (Ref: Parágrafo 62(a))

A121. As quantidades relatadas de GEE num período anterior podem ter de ser reexpressas de acordo com leis ou regulamentos ou os critérios aplicáveis por causa de, por exemplo, aumento de conhecimento científico, alterações estruturais significativas na entidade, a disponibilidade de métodos de quantificação mais precisos ou a descoberta de um erro significativo.

Execução de Procedimentos Sobre Informação Comparativa (Ref: Parágrafo 63(a))

A122. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade que inclua garantia de fiabilidade sobre informação comparativa, se o profissional tomar conhecimento que poderá haver uma distorção material na informação comparativa apresentada, os procedimentos a efetuar serão de acordo com os requisitos do parágrafo 49L. No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos a efetuar serão os suficientes para formar uma opinião sobre a informação comparativa.

A123. Se o trabalho não incluir garantia de fiabilidade sobre a informação comparativa, o requisito de efetuar procedimentos nas circunstâncias descritas no parágrafo 63(a) é para satisfazer a obrigação ética do profissional de não estar associado de forma consciente com informação material falsa ou enganadora.

Outra Informação (Ref: Parágrafo 64)

A124. A declaração GEE pode ser publicada com outra informação que não seja coberta pela conclusão do profissional, por exemplo, pode ser incluída como parte de um relatório anual da entidade ou um relatório de sustentabilidade, ou incluído com outra informação específica sobre alterações climáticas tal como:

- Uma análise estratégica, incluindo uma declaração sobre o impacto das alterações climáticas nos objetivos e estratégias da entidade.
- Uma explicação e avaliação qualitativa dos riscos significativos correntes e antecipados associados a alterações climáticas.
- Divulgações sobre as ações da entidade, incluindo os seus planos de longo prazo e de curto prazo para tratar dos riscos, oportunidades e impactos relacionados com as alterações climáticas.
- Divulgações sobre perspetivas futuras, incluindo tendências e fatores relacionados com as alterações climáticas, que são prováveis de afetar a estratégia da entidade ou o tempo em que a estratégia planeada da entidade demora a ser concretizada.
- Uma descrição dos processos de governação e dos recursos da entidade que foram atribuídos à identificação, gestão e supervisão das matérias relacionadas com as alterações climáticas.

A125. Em alguns casos, a entidade pode publicar informação sobre emissões que é calculada numa base diferente da usada para preparar a declaração GEE, por exemplo, a outra informação pode ser preparada numa base "igual para igual" onde as emissões são recalculadas para omitir o efeito de acontecimentos não recorrentes, tal como a abertura de uma nova fábrica ou o encerramento de uma instalação. O profissional pode procurar remover tal informação se os métodos usados para a preparar não forem permitidos pelos critérios usado na declaração GEE. O profissional poderá também procurar remover qualquer informação narrativa que seja inconsistente com a informação quantitativa incluída na declaração GEE ou que não possa ser substanciada (por exemplo, projeções especulativas ou reivindicações sobre ações futuras).

A126. Ações futuras que podem ser apropriadas tomar quando a outra informação puder afetar a credibilidade da declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade incluem, por exemplo:

- Solicitar que a entidade consulte uma terceira parte qualificada, tal como o advogado da entidade.
- Obter aconselhamento jurídico sobre as consequências das diferentes medidas a tomar.
- Comunicar com ouros terceiros, por exemplo, um regulador.
- Reter o relatório de garantia de fiabilidade.
- Abandonar o trabalho, quando for é possível segundo a lei ou regulamentos aplicáveis.

- Descrever o assunto no relatório de garantia de fiabilidade.

Documentação

Documentação dos Procedimentos Efetuados e da Prova Obtida (Ref: Parágrafos 15, 65 e 66)

A127. A ISAE 3000 (Revista) exige que o profissional prepare em tempo útil documentação do trabalho que proporcione um registo das bases do relatório de garantia de fiabilidade.[22] Apresentam-se a seguir exemplos de matérias que pode ser apropriado incluir na documentação do trabalho:

- Fraude: Os riscos de distorção material e a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos com respeito a fraude e comunicações sobre fraude cometidas à entidade, reguladores e outros.
- Leis e regulamentos: Incumprimento identificado ou suspeito de leis e regulamentos e resultados das discussões com a entidade e terceiros externos à entidade.
- Planeamento: A estratégia global do trabalho, o plano de trabalho e alterações significativas feitas durante o trabalho e os motivos para tais alterações.
- Materialidade: As quantias seguintes e os fatores considerados na sua determinação: a materialidade para a declaração GEE; se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para tipos particulares de emissões ou divulgações; materialidade de execução; e qualquer revisão da materialidade à medida que o trabalho progride.
- Riscos de distorção material: a discussão exigida no parágrafo 29 e as decisões significativas alcançadas, os elementos chave do conhecimento obtido com respeito a cada um dos aspetos da entidade e do seu ambiente especificado no parágrafo 23 e os riscos de distorção material que no julgamento do profissional exigiram procedimentos adicionais.
- Procedimentos adicionais: a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais efetuados, a ligação entre esses procedimentos adicionais com os riscos de distorção material e os resultados desses procedimentos.
- Avaliação de distorções: A quantia abaixo da qual as distorções podem ser vistas como claramente insignificantes, distorções acumuladas durante o trabalho e se elas foram corrigidas e a conclusão do profissional sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em conjunto, e as bases para essa conclusão.

Matérias que Surgem Após a Data do Relatório de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 68)

A128. Exemplos de circunstâncias excecionais incluem factos que o profissional toma conhecimento após a data do relatório de garantia de fiabilidade mas que existiam àquela data e que, se conhecido naquela data, poderiam ter causado uma emenda na declaração GEE ou uma modificação na conclusão do relatório de garantia de fiabilidade do profissional, por exemplo, a descoberta de um erro significativo não corrigido. As alterações resultantes à documentação do trabalho são revistas de acordo com as políticas ou procedimentos da firma com respeito à natureza, oportunidade e extensão da revisão do trabalho dos membros da equipa de trabalho como exigido pela ISQM 1,[23] com o sócio responsável pelo trabalho a tomar a responsabilidade final pelas alterações.

Organização do Arquivo Final do Trabalho (Ref: Parágrafo 69)

A129. A ISQM 1 (ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQM 1) exige que as firmas estabeleçam um objetivo de qualidade que trate a organização da documentação do trabalho em tempo oportuno após a data do relatório do trabalho.[24]. Um limite de tempo apropriado para efetuar este trabalho é normalmente não superior a 60 dias a contar da data do relatório de garantia de fiabilidade.[25]

---

[22] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 79

[23] ISQM 1, Gestão de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou Serviços Relacionados, parágrafo 31(b)

[24] ISQM 1, parágrafo 31(f)

[25] ISQM 1, parágrafo A83

Formação da Conclusão de Garantia de Fiabilidade

Descrição dos Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafos 73(d) e 75(h)(iii))

A130. A preparação da declaração GEE pela entidade exige a inclusão de uma adequada descrição dos critérios aplicáveis nas notas explicativas à declaração. Essa descrição informa os utilizadores do referencial no qual a declaração GEE é baseada e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre vários critérios relativos à forma como foram tratadas matérias particulares numa declaração GEE, por exemplo: que reduções de emissões estão incluídas, caso haja, como foram quantificadas e o que representam e a base para selecionar quais as emissões de Âmbito 3 incluídas e como foram quantificadas.

A131. Uma descrição que a declaração GEE preparada de acordo com critérios particulares é apropriada apenas se tal declaração cumprir todos os requisitos desses critérios e estão em vigor durante o período coberto pela declaração GEE.

A132. Uma descrição dos critérios aplicáveis que contenha uma linguagem qualificada ou limitadora imprecisa (por exemplo, a declaração GEE cumpre substancialmente os requisitos de "XYZ") não é uma descrição adequada dado que pode enganar os utilizadores da declaração GEE.

Conteúdo do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 75)

A133. No Apêndice 2 apresentam-se exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade sobre declarações GEE incorporando os elementos estabelecidos no parágrafo 75.

Informação Não Coberta pela Conclusão do Profissional (Ref: Parágrafo 75(d))

A134. Para evitar mal entendidos e confiança indevida em informação não sujeita a garantia de fiabilidade, quando a declaração GEE incluir informação, tal como comparativos, que não seja coberta pela conclusão do profissional, essa informação é geralmente identificada como tal na declaração GEE e no relatório de garantia de fiabilidade do profissional.

Reduções de Emissões (Ref: Parágrafo 75(g))

A135. A redação da declaração a incluir no relatório de garantia de fiabilidade quando a declaração GEE incluir reduções de emissões pode variar consideravelmente dependendo das circunstâncias.

A136. A disponibilidade de informação relevante e fiável com respeito a compensações e outras reduções de emissões varia muito e, consequentemente, a prova disponível aos profissionais para suportar as reduções de emissões reclamadas pela entidade também.

A137. Por causa da natureza variada das reduções de emissões e do, muitas vezes, reduzido número e natureza dos procedimentos que podem ser aplicados pelo profissional, esta ISAE exige a identificação no relatório de garantia de fiabilidade dessas reduções de emissões, se existirem, que são cobertas pela conclusão do profissional e uma declaração da responsabilidade do profissional a elas respeitantes.

A138. Uma declaração da responsabilidade do profissional com respeito a reduções de emissões pode ser redigida como segue quando as reduções de emissões são compostas por compensações: "A declaração GEE inclui uma redução de emissões da entidade ABC no ano de yyy toneladas de $CO_{2\text{-}e}$ relacionada com compensações. Efetuámos procedimentos sobre se essas compensações foram adquiridas durante o ano e sobre se a descrição delas na declaração GEE é um resumo razoável dos contratos relevantes e documentação relacionada. Não efetuámos, contudo, quaisquer procedimentos relacionados com os fornecedores externos dessas compensações e não expressamos qualquer conclusão sobre se essas compensações resultaram, ou irão resultar, numa redução de yyy toneladas de $CO_{2\text{-}e}$."

Utilização do Relatório de Garantia de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 75(h)(ii))

A139. Tal como no caso da identificação do destinatário do relatório de garantia de fiabilidade, o profissional pode considerar apropriado incluir um texto no corpo do relatório que especifique o objetivo para que (ou os utilizadores para quem) o relatório foi preparado. Por exemplo, quando a declaração GEE vai ser registada publicamente, pode ser apropriado que as notas explicativas à declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade incluam uma declaração que indique que o relatório é destinado a utilizadores que têm um conhecimento razoável das atividades relacionadas com GEE e que estudaram a informação na declaração GEE com diligência razoável e compreendem que a declaração GEE é preparada e garantida com níveis apropriados de materialidade.

A140. Para além disso, o profissional pode considerar apropriado incluir um texto que restrinja a distribuição do relatório de garantia de fiabilidade a outros que não os utilizadores específicos, bem como restrinja a sua utilização por outros ou a sua utilização para outros fins.

Resumo dos Procedimentos do Profissional (Ref: Parágrafo 75(k)(ii))

A141. O relatório de garantia de fiabilidade num trabalho de garantia razoável de fiabilidade segue geralmente uma redação normalizada e só descreve de forma breve os procedimentos efetuados. Isto porque, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, descrever com qualquer nível de detalhe os procedimentos específicos efetuados não iria ajudar os utilizadores a compreenderem que, em todos os casos em que um relatório não modificado é emitido, foi obtida prova suficiente e apropriada pelo profissional para o habilitar a expressar uma opinião.

A142. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados é essencial para que os utilizadores compreendam a conclusão expressa no respetivo relatório. Uma descrição dos procedimentos do profissional num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é, por isso, geralmente mais detalhada do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Pode também ser apropriado incluir uma descrição dos procedimentos que não foram efetuados e que seriam geralmente efetuados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Contudo, uma identificação completa de todos os procedimentos pode não ser possível porque o conhecimento e avaliação dos riscos exigidos pelo profissional são menores do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.

Os fatores a considerar ao fazer essa determinação e o nível de detalhe a proporcionar incluem:

- Circunstâncias específicas à entidade (por exemplo, a natureza diferenciadora das atividades da entidade comparada com as naturezas típicas do setor).
- Circunstâncias específicas do trabalho que afetaram a natureza e extensão dos procedimentos efetuados.
- As expectativas dos utilizadores sobre o nível de detalhe a proporcionar no relatório, com base na prática de mercado ou em leis e regulamentos aplicáveis.

A143. Ao descrever os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, é importante que eles sejam escritos de uma forma objetiva mas que não sejam sumarizados a um tal nível que se tornem ambíguos, nem sejam escritos de uma forma exagerada ou embelezada ou que implique que foi obtida uma garantia razoável de fiabilidade. É também importante que a descrição dos procedimentos não dê a impressão de que foi efetuado um trabalho de procedimentos acordados, e na maioria dos casos não irá detalhar o plano total do trabalho.

A Assinatura do Profissional (Ref: Parágrafo 75(m))

A144. A assinatura do profissional é ou em nome da firma, ou em nome pessoal, ou ambos, como apropriado na jurisdição em particular. Além da assinatura do profissional, em algumas jurisdições, pode ser exigido ao profissional que declare no relatório a sua designação profissional ou o facto de ele ou a firma, como apropriado, ser reconhecido pela autoridade licenciadora apropriada naquela jurisdição.

Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias (Ref: Parágrafo 76)

A145. Uma utilização extensiva de parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias diminui a eficácia da comunicação do profissional de tais matérias.

A146. Um parágrafo de ênfase pode ser apropriado quando, por exemplo, foram utilizados critérios diferentes ou os critérios foram revistos, atualizados ou interpretados de forma diferente de períodos anteriores e isto teve um efeito fundamental nas emissões relatadas, ou a avaria de um sistema em parte do período considerado significou que foi usada extrapolação para estimar emissões para aquele tempo e que isto foi descrito na declaração GEE.

A147. Um parágrafo de outras matérias pode ser apropriado quando, por exemplo, o âmbito do trabalho foi alterado significativamente desde o período anterior e isto não foi descrito na declaração GEE.

A148. O conteúdo de um parágrafo de ênfase inclui uma referência clara à matéria a ser enfatizada e onde podem ser encontradas as divulgações relevantes que descrevem totalmente a matéria na declaração GEE. Também indica que a conclusão do profissional não é modificada com respeito à matéria enfatizada. (ver também parágrafo A125)

A149. O conteúdo de um parágrafo de outras matérias reflete claramente que não se exige que essa outra matéria seja apresentada e divulgada na declaração GEE. O parágrafo 76 limita o uso de parágrafos de outras matérias a matérias relevantes para a compreensão do trabalho pelos utilizadores, as responsabilidades do profissional ou o relatório de garantia de fiabilidade, que o profissional considera necessário comunicar no relatório de garantia de fiabilidade. (ver também o parágrafo A124)

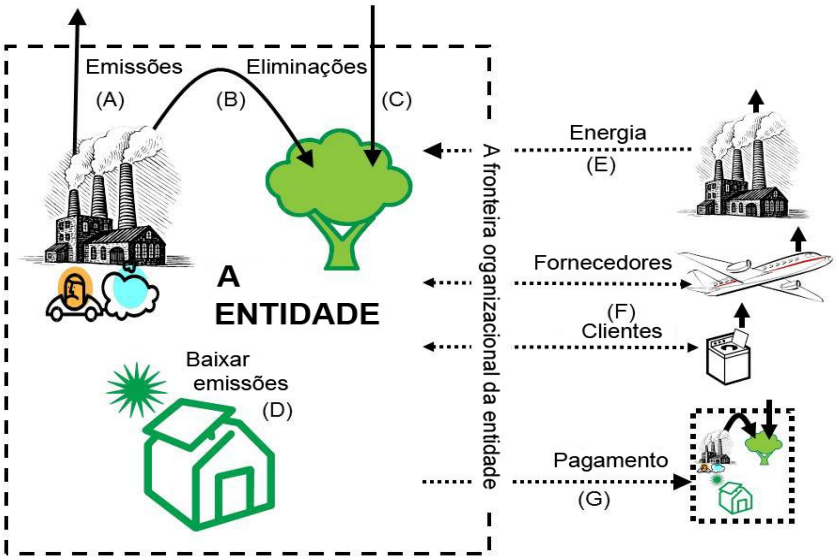
A150. A inclusão de recomendações do profissional no relatório de garantia de fiabilidade relativas a matérias tais como melhorias no sistema de informação da entidade pode implicar que tais matérias não foram tratadas apropriadamente na preparação da declaração GEE. Tais recomendações podem ser comunicadas, por exemplo, numa carta ao órgão de gestão ou numa discussão com os encarregados da governação. As considerações relevantes sobre a decisão de incluir ou não recomendações no relatório de garantia de fiabilidade incluem se a sua natureza é relevante para as necessidades de informação dos utilizadores e se elas estão redigidas de forma apropriada para assegurar que não serão confundidas como uma reserva na conclusão do profissional sobre a declaração GEE.

A151. Um parágrafo de outras matérias não inclui informação que o profissional está proibido de prestar por leis, regulamentos ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relacionadas com a confidencialidade da informação. Um parágrafo de outras matérias também não inclui informação que seja exigido facultar pelo órgão de gestão.

Apêndice 1

(Ref: Parágrafos A8 a A14)

Emissões, Eliminações e Reduções de Emissões



A = Emissões diretas, ou de Âmbito 1 (ver parágrafo A8)

B = Eliminações (emissões que são geradas dentro da fronteira organizacional da entidade mas capturadas e armazenadas dentro dessa fronteira em vez de lançadas para a atmosfera. Elas são geralmente contadas numa base bruta, isto é, como uma emissão de Âmbito 1 e uma eliminação) (ver parágrafo A14)

C = Eliminações (GEE que a entidade eliminou da atmosfera) (ver parágrafo A14)

D = Ações que a entidade toma para reduzir as suas emissões. Tais ações podem reduzir as emissões de Âmbito 1 (por exemplo, usando veículos com mais fuel eficiente), emissões de Âmbito 2 (por exemplo, instalando painéis solares para reduzir a quantidade de eletricidade adquirida) ou emissões de Âmbito 3 (por exemplo, reduzindo as viagens de negócios ou vendendo produtos que requerem menos energia para serem utilizados). A entidade pode referir estas ações nas notas explicativas à declaração GEE, mas elas só afetam a quantificação das emissões na face da declaração GEE da entidade na medida em que as emissões relatadas são menores do que iriam ser ou constituem uma redução de emissões de acordo com os critérios aplicáveis (ver parágrafo A11).

E = Emissões de Âmbito 2 (ver parágrafo A9).

F = Emissões de Âmbito 3 (ver parágrafo A10).

G = Reduções de emissões, incluindo compensações compradas (ver parágrafos A11 a A13).

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A133)

Exemplos de Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações GEE

Exemplo 1:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **É um trabalho de garantia razoável de fiabilidade.**
- **A declaração GEE da entidade não contém emissões de Âmbito 3.**
- **A declaração GEE não contém reduções de emissões.**
- **A declaração GEE não contém informação comparativa.**

O exemplo seguinte é apenas ilustrativo e para orientação e não pretende ser exaustivo ou aplicável a todas as situações

RELATÓRIO DE GARANTIA RAZOÁVEL DE FIABILIDADE DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA (GEE) DA SOCIEDADE ABC

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre a declaração GEE (*este título não é necessário se esta for a única secção*)

Efetuámos um trabalho de garantia razoável de fiabilidade sobre a declaração GEE da sociedade ABC em anexo para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, a qual compreende o Inventário de Emissões e as notas explicativas nas páginas xx a yy. [Este trabalho foi efetuado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.] [1]

Responsabilidade da Sociedade ABC pela Declaração GEE

A sociedade ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [*critérios aplicáveis*[2]], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração. Esta responsabilidade inclui a conceção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para que a sua preparação esteja isenta de distorção material, devido a fraude ou erro.

[Conforme descrito na Nota 1 da declaração GEE,][3] a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

A Nossa Independência e Gestão de Qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código Internacional de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria (incluindo as Normas Internacionais de Independência) do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1[4], que exige que a firma conceba, implemente e opere um sistema de gestão de qualidade incluindo políticas ou procedimentos relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A Nossa Responsabilidade

---

1 Esta frase deve ser eliminada se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho foi só para relatar sobre emissões de Âmbito 2 e não foram utilizados outros peritos).

2 Os [*critérios aplicáveis*] estão disponíveis para download gratuito em www.######.org.

3 Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração GEE, esta parte deve ser eliminada.

4 ISQM 1, Gestão de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou Serviços Relacionados

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a declaração GEE com base na prova que obtivemos. Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* ("ISAE 3410"), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material.

Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade de acordo com a ISAE 3410 envolve a execução de procedimentos para obter prova acerca da quantificação das emissões e informação relacionada na declaração GEE. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material, devido a fraude ou erro, na declaração GEE. Ao fazer essas avaliações de risco considerámos o controlo interno relevante para a preparação pela ABC da declaração GEE. Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade também inclui:

- Avaliar a adequação nas circunstâncias da utilização pela ABC de [*critérios aplicáveis*], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE, como base para a sua preparação;
- Avaliar a apropriação dos métodos de quantificação e das políticas de relato utilizadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela ABC; e
- Avaliar a apresentação global da declaração GEE.

Estamos convictos de que a prova que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, a declaração GEE para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares (*só aplicável a alguns trabalhos*)

[A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Domicilio do profissional]

Exemplo 2:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **É um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.**
- **A declaração GEE da entidade não contém emissões de Âmbito 3.**
- **A declaração GEE não contém reduções de emissões.**
- **A declaração GEE não contém informação comparativa.**

O exemplo seguinte é apenas ilustrativo e para orientação e não pretende ser exaustivo ou aplicável a todas as situações

RELATÓRIO DE GARANTIA LIMITADA DE FIABILIDADE DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA (GEE) DA SOCIEDADE ABC

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre a declaração GEE (*este título não é necessário se esta for a única secção*)

Efetuámos um trabalho de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE da sociedade ABC em anexo para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, a qual compreende o Inventário de Emissões [e as notas explicativas nas

páginas xx a yy]. [Este trabalho foi efetuado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.][5]

Responsabilidade da Sociedade ABC pela Declaração GEE

A sociedade ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [*critérios aplicáveis*[6]], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração. Esta responsabilidade inclui a conceção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para que a sua preparação esteja isenta de distorção material, devido a fraude ou erro.

[Conforme descrito na Nota 1 da declaração GEE,][7] a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

A Nossa Independência e Gestão de Qualidade

Cumprimos os requisitos de independência e outros requisitos éticos do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual tem por base os princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

A firma aplica a Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1[8], que exige que a firma conceba, implemente e opere um sistema de gestão de qualidade incluindo políticas ou procedimentos relativos à conformidade com os requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A Nossa Responsabilidade

A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE com base nos procedimentos que efetuámos e na prova que obtivemos. Efetuámos o nosso trabalho de garantia limitada de fiabilidade de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa* ("ISAE 3410"), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que planeemos e executemos este trabalho para obter garantia limitada de fiabilidade sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material.

Um trabalho de garantia limitada de fiabilidade de acordo com a ISAE 3410 envolve a avaliação da adequação nas circunstâncias da do uso pela ABC dos [*critérios aplicáveis*] como base para a preparação da declaração GEE, avaliar os riscos de distorção material da declaração devido a fraude ou erro, responder aos riscos de distorção material como necessário nas circunstâncias e avaliar a apresentação global da declaração GEE. Um trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente menor em âmbito do que um trabalho de garantia razoável de fiabilidade tanto em relação aos procedimentos de avaliação de risco, incluindo uma compreensão do controlo interno, como aos procedimentos efetuados em resposta aos riscos avaliados.

Os procedimentos que efetuámos foram baseados no nosso julgamento profissional e incluíram indagações, observação de processos efetuados, inspeção de documentos, procedimentos analíticos, avaliação da apropriação dos métodos de quantificação e das políticas de relato e confirmação ou reconciliação com os registos subjacentes.

[*O profissional pode inserir um resumo da natureza e extensão dos procedimentos efetuados que, no seu julgamento, proporcionem informação adicional que pode ser relevante para o conhecimento dos utilizadores da base para a sua conclusão.*[9] *A secção seguinte foi preparada como orientação, e os exemplos de procedimentos não são uma lista exaustiva quer do tipo, quer da extensão, dos procedimentos que poderiam ser importantes para os utilizadores entenderem o trabalho que foi feito.*][10]

Dadas as circunstâncias do trabalho ao efetuar os procedimentos acima referidos:

---

5 Esta frase deve ser eliminada se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho foi só para relatar sobre emissões de Âmbito 2 e não foram utilizados outros peritos).

6 Os [*critérios aplicáveis*] estão disponíveis para download gratuito em www.######.org.

7 Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração GEE, esta parte deve ser eliminada.

8 ISQM 1, Gestão de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou Serviços Relacionados

9 Os procedimentos são para ser resumidos, mas não até à extensão que se tornem ambíguos nem descritos de uma forma que seja exagerada nem embelezada ou que implique que uma garantia razoável de fiabilidade foi obtida. É importante que uma descrição dos procedimentos não dê a impressão que foi efetuado um trabalho de procedimentos acordados, e que na maioria dos casos não irá detalhar o plano total de trabalho.

10 No relatório final, este parágrafo explicativo será eliminado.

- Obtivemos através de indagações uma compreensão do ambiente de controlo e dos sistemas de informação da ABC relevantes para a quantificação e relato de emissões, mas não avaliámos a conceção de atividades particulares de controlo, nem obtivemos prova sobre a sua implementação nem testámos a sua eficácia operacional.
- Avaliámos se os métodos da ABC para desenvolver estimativas são apropriados e se foram consistentemente aplicados. Contudo, os nossos procedimentos não incluíram testar a informação sobre a qual as estimativas se basearam nem desenvolvemos separadamente as nossas próprias estimativas para as confrontar com as estimativas da ABC.
- Realizámos visitas a instalações [em três locais] para avaliar a plenitude das fontes de emissões, métodos de recolha de informação, informação fonte e pressupostos relevantes aplicáveis a estes lugares. Os lugares selecionados para testes foram escolhidos tomando em consideração as suas emissões relativamente ao total de emissões, fontes de emissões e locais selecionados em períodos anteriores. Os nossos procedimentos [incluíram/não incluíram] testes aos sistemas de informação para recolher e agregar informação sobre instalações ou os controlos nestes lugares.][11]

Os procedimentos efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variam na sua natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Consequentemente, o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente menor que a garantia de fiabilidade que teria sido obtida se tivéssemos efetuado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Assim, não expressamos uma opinião de garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE da sociedade ABC foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

Conclusão de Garantia Limitada de Fiabilidade

Com base nos procedimentos que efetuámos e a prova que obtivemos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a declaração GEE da sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1, não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração GEE.

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares (*só aplicável a alguns trabalhos*)

[A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relato do profissional]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório]

[Domicílio do profissional]

[11] Esta secção deve ser eliminada se o profissional concluir que a informação detalhada sobre os procedimentos efetuados não é necessária nas circunstâncias do trabalho.