NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3420

TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE PARA RELATAR SOBRE A COMPILAÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRÓ-FORMA INCLUÍDA EM PROSPETOS

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de, ou após, 31 de março de 2013)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISAE	1–8
Data de Eficácia	9
Objetivos	10
Definições	11
Requisitos	
ISAE 3000 (Revista)	12
Aceitação do Trabalho	13
Planeamento e Execução do Trabalho	14–27
Declarações Escritas	28
Formação da Opinião	29–30
Forma da Opinião	31–34
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	35
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISAE	A1
Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos	A2–A3
Compilação de Informação Financeira Pró-forma	A4–A5
Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade	A6
Definições	A7–A9
Aceitação do Trabalho	A10–A12
Planeamento e Execução do Trabalho	A13–A44
Declarações Escritas	A45
Formação da Opinião	A46–A50
Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade	A51–A57
Apêndice: Exemplo de um Relatório do Profissional com Opinião não Modificada	

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos deve ser lida* no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Gestão de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.

Introdução

Âmbito desta ISAE

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos de garantia razoável de fiabilidade do tipo atestação efetuados por um profissional[1] para relatar sobre a compilação efetuada pela parte responsável[2] de informação financeira pró-forma incluída em prospetos. Esta ISAE aplica-se nos casos em que:

   - Esse relato é exigido pela lei dos valores mobiliários ou pelo regulamento da bolsa de valores ("lei ou regulamento relevante") da jurisdição onde o prospeto vai ser emitido; ou
   - O relato é uma prática geralmente aceite nessa jurisdição. (Ref: Parágrafo A1)

Natureza da Responsabilidade do Profissional

2. Num trabalho efetuado de acordo com esta ISAE, o profissional não tem qualquer responsabilidade de compilar a informação financeira pró-forma para a entidade sendo essa responsabilidade da parte responsável. A única responsabilidade do profissional é a de relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

3. Esta ISAE não trata de trabalhos que não sejam de garantia de fiabilidade em que o profissional foi contratado pela entidade para compilar as suas demonstrações financeiras históricas.

Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos

4. A finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de ilustrar o impacto de um acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da ilustração. Isto é conseguido fazendo ajustamentos pró-forma à informação financeira não ajustada. A informação financeira pró-forma não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade. (Ref: Parágrafos A2 e A3)

Compilação de Informação Financeira Pró-forma

5. A compilação de informação financeira pró-forma envolve a recolha, classificação, sumarização e apresentação da informação financeira pela parte responsável que ilustre o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data selecionada. As etapas deste processo incluem:

   - A identificação da fonte da informação financeira não ajustada a usar na compilação da informação financeira pró-forma e a extração da informação financeira não ajustada dessa fonte; (Ref: Parágrafos A4 e A5)
   - A execução de ajustamentos pró-forma à informação financeira não ajustada para a finalidade relativamente à qual a informação financeira pró-forma é apresentada; e
   - A apresentação da informação financeira pró-forma daí resultante acompanhada das respetivas divulgações.

Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade

6. Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma envolve a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados pela parte responsável na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova suficiente e apropriada sobre se: (Ref: Parágrafo A6)

   - Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
   - A coluna pró-forma resultante (ver parágrafo 11(c)) reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada.

---

[1] ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*, parágrafo 12(r)

[2] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(v)

O trabalho também inclui a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma. Porém, isso não implica que o profissional atualize ou reemita quaisquer relatórios ou opiniões sobre a informação financeira histórica usada na compilação da informação financeira pró-forma, ou que execute uma auditoria ou revisão da informação financeira usada para essa compilação.

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

7. Exige-se que o profissional cumpra a ISAE 3000 (Revista) e a presente ISAE quando efetua um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída num prospeto. Esta ISAE complementa, mas não substitui, a ISAE 3000 (Revista), e detalha como a ISAE 3000 (Revista) se aplica num trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída num prospeto.

8. O cumprimento com a ISAE 3000 (Revista) exige, entre outras coisas, o cumprimento das 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) relacionadas com trabalhos de garantia de fiabilidade ou outros requisitos profissionais ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam no mínimo tão exigentes.[3] Também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja um membro da firma que aplica a ISQM 1,[4] ou outros requisitos profissionais ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam no mínimo tão exigentes como a ISQM 1.

Data de Eficácia

9. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de, ou após, 31 de março de 2013.

Objetivos

10. Os objetivos do profissional são:

    (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; e

    (b) Relatar de acordo com as suas conclusões.

Definições

11. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:

    (a) Critérios aplicáveis – Os critérios usados pela parte responsável quando compila informação financeira pró-forma. Esses critérios podem ser estabelecidos por um organismo autorizado ou reconhecido pela emissão de normas ou por lei ou regulamento. Quando não existirem critérios estabelecidos eles serão desenvolvidos pela parte responsável. (Ref: Parágrafos A7 a A9)

    (b) Ajustamentos pró-forma – Em relação a informação financeira não ajustada incluem:

        (i) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que ilustrem o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo ("acontecimento" ou "transação") como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da ilustração; e

        (ii) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que sejam necessários para que a informação financeira pró-forma seja compilada numa base consistente com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade que relata ("entidade") e com as suas políticas contabilísticas desse referencial. (Ref: Parágrafos A15 e A16)

    Os ajustamentos pró-forma incluem informação financeira relevante sobre um negócio que foi, ou está para ser, adquirido ("entidade adquirida"), ou de um negócio que foi, ou está para ser, alienado ("entidade alienada"), na medida em que tal informação seja usada na compilação de informação financeira pró-forma ("informação financeira da entidade adquirida ou alienada").

    (c) Informação financeira pró-forma – Informação financeira mostrada em conjunto com ajustamentos para ilustrar o impacto de um acontecimento ou transação na informação financeira não ajustada como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior

[3] ISAE 3000 (Revista), parágrafos 3(a), 20 e 34

[4] 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*

selecionada para efeitos da ilustração. Nesta ISAE, presume-se que a informação financeira pró-forma é apresentada em formato tabular consistindo (a) da informação financeira não ajustada, (b) dos ajustamentos pró-forma, e (c) de uma coluna pró-forma resultante do processo. (Ref: Parágrafo A2)

(d) Prospeto – Documento emitido nos termos de requisitos legais ou regulamentares relativos a valores mobiliários da entidade sobre os quais se prevê que um terceiro possa tomar uma decisão de investimento.

(e) Informação financeira publicada – Informação financeira da entidade, ou de uma entidade adquirida ou alienada, que seja tornada pública.

(f) Informação financeira não ajustada – Informação financeira da entidade à qual são feitos ajustamentos pró-forma pela parte responsável. (Ref: Parágrafos A4 e A5).

Requisitos

ISAE 3000 (Revista)

12. O profissional não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000 (Revista).

Aceitação do Trabalho

13. Antes de aceitar um trabalho para relatar sobre se a informação financeira pró-forma incluída em prospetos foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis, o profissional deve:

(a) Determinar se as pessoas que vão efetuar o trabalho dispõem coletivamente das capacidades e competências apropriadas; (Ref: Parágrafo A10)

(b) Com base no conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho e em discussões prévias com a parte responsável, determinar que os critérios que o profissional espera que sejam aplicados são adequados e que não é provável que a informação financeira pró-forma seja enganadora para a finalidade pretendida;

(c) Avaliar a redação da opinião prescrita por lei ou regulamento relevante, se existir, para determinar se provavelmente estará em condições de expressar a opinião como descrita com base nos procedimentos especificados nesta ISAE; (Ref: Parágrafos A54 a A56)

(d) Nos casos em que as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada e qualquer informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas são extraídas foram sujeitas a auditoria ou revisão e foi emitida uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão modificada, ou existe um parágrafo de ênfase, considerar se a lei ou regulamento relevante permite ou não que no relatório do profissional seja feito uso ou referência à opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada, ou ao parágrafo de ênfase, relativas a essas fontes;

(e) Se a informação financeira histórica da entidade nunca tiver sido sujeita a auditoria ou a revisão, considerar se pode obter um conhecimento suficiente da entidade e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro para efetuar o trabalho; (Ref: Parágrafo A31)

(f) Se o acontecimento ou a transação incluírem uma aquisição e a informação financeira histórica da entidade adquirida nunca foi sujeita a auditoria ou revisão, considerar se pode obter um conhecimento suficiente da entidade adquirida e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro para efetuar o trabalho; e

(g) Obter o acordo da parte responsável de que tem conhecimento e compreende as suas responsabilidades quanto ao seguinte: (Ref: Parágrafos A11 e A12)

(i) Divulgar e descrever adequadamente os critérios aplicáveis aos utilizadores previstos se eles não forem públicos;

(ii) Compilar a informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis; e

(iii) Proporcionar ao profissional:

a. Acesso a toda a informação (incluindo, quando necessário ao trabalho, informação sobre as entidades adquiridas numa concentração de atividades empresariais), tal como registos, documentos e outro material, relevante para avaliar se a informação financeira

pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis;

b. Informação adicional que seja solicitada pelo profissional à parte responsável para os objetivos do trabalho;

c. Acesso aos indivíduos da entidade e aos seus assessores dos quais o profissional determine ser necessário obter prova para avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; e

d. Quando necessário para os objetivos do trabalho, acesso aos indivíduos apropriados das entidades adquiridas numa concentração de atividades empresariais.

Planeamento e Execução do Trabalho

Determinação da Adequação dos Critérios Aplicáveis

14. O profissional deve determinar se os critérios aplicáveis são adequados, tal como exigido pela ISAE 3000 (Revista),[5] e deve determinar em particular que eles incluem no mínimo:

    (a) A informação financeira não ajustada seja extraída de uma fonte apropriada; (Ref: Parágrafos A4, A5 e A27)

    (b) Os ajustamentos pró-forma sejam:

        (i) Diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação; (Ref: Parágrafo A13)

        (ii) Suportáveis factualmente; e (Ref: Parágrafo A14)

        (iii) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade e com as suas políticas contabilísticas desse referencial; e (Ref: Parágrafos A15 e A16)

    (c) Seja feita uma apresentação apropriada e sejam proporcionadas divulgações que permitam aos utilizadores previstos compreender a informação transmitida. (Ref: Parágrafos A2, A3 e A42)

15. Adicionalmente, o profissional deve avaliar se os critérios aplicáveis:

    (a) São consistentes, e não conflituam, com a lei ou regulamento relevante; e

    (b) Não é provável que resultem em informação financeira pró-forma enganadora.

Materialidade

16. Quando planear e efetuar o trabalho, o profissional deve considerar a materialidade com respeito à avaliação sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. (Ref: Parágrafos A17 e A18)

Obter Conhecimento da Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma e de Outras Circunstâncias do Trabalho

17. O profissional deve obter conhecimento do seguinte: (Ref: Parágrafo A19)

    (a) O acontecimento ou transação relativamente ao qual a informação financeira pró-forma está a ser compilada;

    (b) A forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma; (Ref: Parágrafos A20 e A21)

    (c) A natureza da entidade e de qualquer entidade adquirida ou alienada, incluindo: (Ref: Parágrafos A22 e A23)

        (i) As suas operações;

        (ii) Os seus ativos e passivos; e

        (iii) A forma como estão estruturadas e são financiadas;

    (d) Os fatores legais, regulamentares e do setor relevantes, bem como outros fatores externos, relativos à entidade e a qualquer entidade adquirida ou alienada; e (Ref: Parágrafos A24 a A26)

[5] ISAE 3000 (Revista), parágrafos 42(b)(ii) e A45

(e) O referencial de relato financeiro aplicável e as práticas contabilísticas e de relato financeiro da entidade e de qualquer entidade adquirida ou alienada, incluindo a seleção e aplicação das políticas contabilísticas respetivas.

Obter Prova Acerca da Apropriação da Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída

18. O profissional deve determinar se a parte responsável extraiu a informação financeira não ajustada de uma fonte apropriada. (Ref: Parágrafos A27 e A28)

19. Se não tiver sido emitido um relatório de auditoria ou de revisão sobre a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, o profissional deve efetuar procedimentos que confirmem que a fonte é apropriada. (Ref: Parágrafos A29 a A31)

20. O profissional deve determinar se a parte responsável extraiu de forma apropriada a informação financeira não ajustada da fonte.

Obter Prova Acerca da Apropriação dos Ajustamentos Pró-forma

21. Quando o profissional avalia se os ajustamentos pró-forma são apropriados, deve determinar se a parte responsável identificou os ajustamentos pró-forma necessários para ilustrar o impacto do acontecimento ou transação à data ou para o período da ilustração. (Ref: Parágrafo A32)

22. Quando o profissional avalia se os ajustamentos pró-forma estão de acordo com os critérios aplicáveis, deve determinar se eles são:

    (a) Diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação; (Ref: Parágrafo A13)

    (b) Suportáveis factualmente. Se for incluída informação financeira de entidades adquiridas ou alienadas nos ajustamentos pró-forma e não existirem relatórios de auditoria ou revisão da fonte com base na qual tal informação financeira foi extraída, o profissional deve efetuar procedimentos que confirmem que essa informação financeira é suportável factualmente; e (Ref: Parágrafos A14 e A33 a A38)

    (c) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. (Ref: Parágrafos A15 e A16)

Opinião de Auditoria ou Conclusão de Revisão Modificada, ou Parágrafo de Ênfase, com Respeito à Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída ou à Fonte com Base na Qual a Informação Financeira das Entidades Adquiridas ou Alienadas foi Extraída

23. Pode ter sido expressa uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada quer com respeito à fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída ou à fonte com base na qual a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída, ou pode ter sido emitido um relatório com um parágrafo de ênfase em relação a essa fonte. Nestas circunstâncias, se a lei ou regulamento relevante não proibirem o uso de tal fonte, o profissional deve avaliar:

    (a) A consequência potencial de a informação financeira pró-forma poder não ter sido compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; (Ref: Parágrafo A39)

    (b) Que medidas adicionais apropriadas deve tomar; e (Ref: Parágrafo A40)

    (c) Se existe algum efeito na capacidade de relatar de acordo com os termos do trabalho, incluindo qualquer efeito no próprio relatório.

Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída ou Ajustamentos Pró-forma Não Apropriados

24. Se, com base nos procedimentos efetuados, o profissional identificar que a parte responsável:

    (a) Usou uma fonte não apropriada da qual extraiu a informação financeira não ajustada; ou

    (b) Omitiu ajustamentos pró-forma que deviam ser incluídos, fez ajustamentos pró-forma que não estão de acordo com os critérios aplicáveis ou fez ajustamentos inapropriados,

    deve discutir o assunto com a parte responsável. Se o profissional não conseguir chegar a acordo com a parte responsável sobre como o assunto deve ser resolvido, deve avaliar que novas medidas deve tomar. (Ref: Parágrafo A40)

Obter Prova Acerca dos Cálculos da Informação Financeira Pró-forma

25. O profissional deve determinar se os cálculos da informação financeira pró-forma estão aritmeticamente corretos.

Avaliar a Apresentação da Informação Financeira Pró-forma

26. O profissional deve avaliar a apresentação da informação financeira pró-forma. Isto deve incluir considerações sobre:

    (a) A apresentação global e estrutura da informação financeira pró-forma, incluindo se ela está claramente identificada para a distinguir da informação financeira histórica ou outra; (Ref: Parágrafos A2 e A3)

    (b) Se a informação financeira pró-forma e respetivas notas explicativas ilustram o impacto do acontecimento ou transação de uma forma que não seja enganadora; (Ref: Parágrafo A41)

    (c) Se foram feitas divulgações apropriadas com a informação financeira pró-forma para permitir aos utilizadores previstos compreenderem a informação transmitida; e (Ref: Parágrafo A42)

    (d) Se o profissional teve conhecimento de quaisquer acontecimentos significativos subsequentes à data da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída que possa exigir referência, ou divulgação, na informação financeira pró-forma. (Ref: Parágrafo A43)

27. O profissional deve ler a restante informação incluída nos prospetos que contenham informação financeira pró-forma para identificar eventuais inconsistências materiais com a informação financeira pró-forma ou com o relatório de garantia de fiabilidade. Se, ao ler essa restante informação, o profissional identificar alguma inconsistência material ou tomar conhecimento de uma distorção material de facto nessa restante informação, deve discutir o assunto com a parte responsável. Se for necessária correção e a parte responsável recusar fazê-la, o profissional deve tomar medidas adicionais apropriadas. (Ref: Parágrafo A44)

Declarações Escritas

28. O profissional deve solicitar declarações escritas à parte responsável confirmando que:

    (a) Na compilação da informação financeira pró-forma, identificou todos os ajustamentos pró-forma apropriados necessários para ilustrar o impacto do acontecimento ou transação à data ou para o período da ilustração; e (Ref: Parágrafo A45)

    (b) A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Formação da Opinião

29. O profissional deve formar uma opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. (Ref: Parágrafos A46 a A48)

30. Para formar essa opinião, o profissional deve concluir se obteve prova suficiente e apropriada sobre se a compilação da informação financeira pró-forma está isenta de omissões materiais ou se foram usados ou aplicados ajustamentos pró-forma inapropriados. Esta conclusão deve incluir uma avaliação sobre se a parte responsável divulgou e descreveu adequadamente os critérios aplicáveis na medida em que eles não estejam publicamente disponíveis. (Ref: Parágrafos A49 e A50)

Forma da Opinião

Opinião Não Modificada

31. O profissional deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Opinião Modificada

32. Em muitas jurisdições, a lei ou regulamento relevante proíbe a publicação de prospetos que contenham uma opinião modificada sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Quando for este o caso e o profissional concluir que, ainda assim, é apropriado emitir uma opinião modificada de acordo com a ISAE 3000 (Revista), deve discutir o assunto com a parte responsável. Se a parte responsável não concordar em fazer as alterações necessárias, o profissional deve:

    (a) Reter o relatório;

(b) Abandonar o trabalho; ou

(c) Considerar aconselhamento jurídico.

33. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento relevante pode não proibir a publicação de prospetos que contenham uma opinião modificada sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nestas jurisdições, se o profissional concluir que é apropriado emitir uma opinião modificada de acordo com a ISAE 3000 (Revista), deve aplicar os requisitos da ISAE 3000 (Revista)[6] relativos a opiniões modificadas.

Parágrafo de Ênfase

34. Em algumas circunstâncias, o profissional pode considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para um assunto apresentado na informação financeira pró-forma ou divulgado nas notas explicativas que a acompanham. Isso pode ser o caso quando, na sua opinião, o assunto é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nestas circunstâncias, o profissional deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório desde que tenha obtido prova suficiente e apropriada de que o assunto não afeta a opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. O parágrafo de ênfase deve apenas fazer referência para informação apresentada ou divulgada na informação financeira pró-forma e nas notas explicativas que a acompanham.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

35. O relatório do profissional deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos básicos: (Ref: Parágrafo A57)

(a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia de fiabilidade; (Ref: Parágrafo A51)

(b) Um destinatário, conforme acordado nos termos do trabalho; (Ref: Parágrafo A52)

(c) Parágrafos introdutórios que identifiquem: (Ref: Parágrafo A53)

(i) A informação financeira pró-forma;

(ii) A fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída e se foi ou não publicado um relatório de auditoria ou revisão sobre essa fonte;

(iii) A data ou período coberto pela informação financeira pró-forma; e

(iv) Uma referência aos critérios aplicáveis com base nos quais a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma, e a origem desses critérios;

(d) Uma declaração de que a parte responsável tem a responsabilidade pela compilação da informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis;

(e) Uma descrição das responsabilidades do profissional, incluindo declarações indicando que:

(i) A responsabilidade do profissional é a de expressar uma opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis;

(ii) Para efeitos deste trabalho, o profissional não é responsável pela atualização ou reemissão de quaisquer relatórios ou opiniões emitidos sobre informação financeira histórica usada para compilar a informação financeira pró-forma, nem efetuou uma auditoria ou revisão da informação financeira usada para compilar a informação financeira pró-forma; e

(iii) A finalidade da informação financeira pró-forma incluída num prospeto é apenas a de ilustrar o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da ilustração. Consequentemente, o profissional não proporciona qualquer garantia de fiabilidade sobre se o desfecho real do acontecimento ou transação àquela data teria sido o apresentado;

(f) Uma declaração indicando que o trabalho foi efetuado de acordo com a ISAE 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma*

[6] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 74

Incluída em Prospetos, a qual exige que o profissional planeie e efetue procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a parte responsável compilou, em todos os aspetos materiais, a informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis;

(g) Uma declaração de que a firma de que o profissional é membro aplica a ISQM 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em lei ou regulamento que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQM 1. Se o profissional não for um profissional de contabilidade e auditoria, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou os requisitos em lei ou regulamento, aplicados que sejam no mínimo tão exigentes quanto a ISQM 1;

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

(i) Declarações sobre o seguinte:

  (i) Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis envolve a execução de procedimentos para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados pela parte responsável na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova suficiente e apropriada sobre se:

  - Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
  - A informação financeira pró-forma reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada;

  (ii) Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional tendo em conta o seu conhecimento da natureza da entidade, do acontecimento ou transação a respeito do qual a informação financeira pró-forma foi compilada, e outras circunstâncias relevantes do trabalho; e

  (iii) O trabalho também envolve a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma;

(j) A menos que de outra forma seja exigido por lei ou regulamento, a opinião do profissional usando uma das expressões seguintes, que têm significado equivalente: (Ref: Parágrafos A54 a A56)

  (i) A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*]; ou

  (ii) A informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada;

(k) A assinatura do profissional;

(l) A data do relatório; e

(m) A localização na jurisdição onde o profissional exerce a sua atividade.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISAE (Ref: Parágrafo 1)

A1. Esta norma não aborda as circunstâncias em que a informação financeira pró-forma é apresentada como parte das demonstrações financeiras da entidade nos termos dos requisitos de um referencial de relato financeiro aplicável.

Finalidade da Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos (Ref: Parágrafos 4, 11(c), 14(c) e 26(a))

A2. A informação financeira pró-forma é acompanhada de notas explicativas que geralmente divulgam as matérias referidas no parágrafo A42.

A3. Podem ser feitas diferentes apresentações da informação financeira pró-forma a incluir em prospetos dependendo da natureza do acontecimento ou transação e da forma como a parte responsável pretende ilustrar o impacto desse acontecimento ou transação na informação financeira não ajustada da entidade. Por exemplo, a entidade pode ter adquirido alguns negócios antes de uma oferta pública inicial. Nestas circunstâncias, a parte responsável pode optar por apresentar uma demonstração de ativos líquidos pró-forma para ilustrar o impacto das aquisições na posição financeira da entidade e indicadores chave, tal como passivo sobre capital próprio, como se as aquisições tivessem sido combinadas com a entidade numa data anterior. A parte responsável pode também optar por apresentar uma demonstração dos resultados pró-forma para ilustrar quais teriam sido os resultados das operações no período findo nessa data. Nestes casos, a natureza da informação financeira pró-forma pode ser descrita sob títulos tais como "Demonstração pró-forma dos ativos líquidos em 31 de dezembro de 20X1" e "Demonstração dos resultados pró-forma para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1".

Compilação de Informação Financeira Pró-forma

Informação Financeira Não Ajustada (Ref: Parágrafos 5, 11(f) e 14(a))

A4. Em muitos casos, a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída será informação financeira publicada, tal como as demonstrações financeiras anuais ou intercalares.

A5. Dependendo da forma como a parte responsável opta por ilustrar o impacto do acontecimento ou transação, a informação financeira não ajustada pode compreender ou:

- Uma ou mais demonstrações financeiras isoladas, tal como uma demonstração da posição financeira e uma demonstração do resultado integral; ou
- Informação financeira que é apropriadamente resumida de um conjunto completo de demonstrações financeiras, por exemplo, uma demonstração de ativos líquidos.

Natureza de um Trabalho de Garantia Razoável de Fiabilidade (Ref: Parágrafo 6)

A6. Nesta ISAE, quando se descreve que a informação financeira pró-forma foi "compilada de forma apropriada" significa que a informação financeira pró-forma foi compilada pela parte responsável, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Definições

Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 11(a))

A7. Quando não existirem critérios estabelecidos para compilar a informação financeira pró-forma, a parte responsável terá desenvolvido critérios baseados, por exemplo, em práticas de determinado setor ou nos critérios de uma jurisdição que tenha desenvolvido critérios estabelecidos, e divulgado esse facto.

A8. Os critérios aplicáveis para compilar a informação financeira pró-forma serão adequados nas circunstâncias se satisfizerem os requisitos apresentados no parágrafo 14.

A9. As notas explicativas que acompanham a informação financeira podem incluir mais detalhe sobre os critérios para descrever como eles ilustram os efeitos de um acontecimento ou transação em particular. Por exemplo:

- A data em que se assume que o acontecimento ocorreu ou a transação foi realizada.
- A abordagem seguida para imputar rendimentos, gastos, ativos e passivos entre negócios relevantes no caso da alienação de um investimento.

Aceitação do Trabalho

Capacidade e Competências para Efetuar o Trabalho (Ref: Parágrafo 13(a))

A10. O Código do IESBA exige que o profissional cumpra o princípio da competência profissional e do zelo profissional, alcançando e mantendo os conhecimentos profissionais e competências apropriadas, para prestar um serviço profissional competente, baseado nas normas técnicas e profissionais em vigor e na legislação

relevante, e agindo com diligência em conformidade com as normas técnicas e profissionais e legislação.[7] No contexto deste requisito do Código do IESBA, a competência profissional para efetuar o trabalho pode incluir matérias como as seguintes:

- Conhecimento e experiência do setor no qual a entidade opera;
- Conhecimento das leis e regulamentos sobre mercados de capitais e desenvolvimentos associados;
- Conhecimento dos requisitos para admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado e de transações em mercado de capitais tais como fusões, aquisições e ofertas públicas;
- Familiaridade com o processo de preparação de prospetos e de admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado; e
- Conhecimento de referenciais de relato financeiro usados na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada e, se aplicável, a informação financeira das entidades adquiridas, foram extraídas.

As Responsabilidades da Parte Responsável (Ref: Parágrafo 13(g))

A11. Um trabalho de acordo com esta ISAE é efetuado no pressuposto de que a parte responsável tem conhecimento e compreende que tem as responsabilidades descritas no parágrafo 13(g). Em algumas jurisdições, estas responsabilidades podem estar especificadas na lei ou regulamento relevante. Noutras, pode não haver ou haver pouca definição legal ou regulamentar dessas responsabilidades. Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis tem como pressupostos:

(a) Que o papel do profissional não envolve tomar responsabilidade pela compilação de tal informação; e

(b) Que o profissional tem razoável expetativa de obter a informação necessária para o trabalho.

Consequentemente, este pressuposto é fundamental para a execução do trabalho. Para evitar mal-entendidos, é acordado com a parte responsável que ela tem conhecimento e compreende que tem tais responsabilidades como parte do acordo e registo dos termos do trabalho exigidos pela ISAE 3000 (Revista).[8]

A12. Se a lei ou regulamento prescreverem com detalhe suficiente os termos do trabalho, o profissional apenas precisa de registar o facto de que essa lei ou regulamento se aplica e que a parte responsável tem conhecimento e compreende as suas responsabilidades tal como descritas no parágrafo 13(g).

Planeamento e Execução do Trabalho

Avaliação da Adequação dos Critérios Aplicáveis

Ajustamentos Diretamente Atribuíveis (Ref: Parágrafos 14(b)(i) e 22(a))

A13. É necessário que os ajustamentos pró-forma sejam diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação para evitar que a informação financeira pró-forma reflita matérias que não têm origem apenas em resultado do acontecimento ou que não são uma parte integrante da transação. Os ajustamentos diretamente atribuíveis excluem os que dizem respeito a acontecimentos futuros ou que estejam dependentes de ações a tomar após a transação se efetivar, mesmo que tais ações sejam cruciais para a entidade fazer a transação (por exemplo, fecho de instalações de produção excedentárias após a aquisição).

Ajustamentos Suportáveis Factualmente (Ref: Parágrafos 14(b)(ii) e 22(b))

A14. É também necessário que os ajustamentos pró-forma sejam suportáveis factualmente para proporcionar uma base fiável para a informação financeira pró-forma. Os ajustamentos suportáveis factualmente são de avaliação objetiva. As fontes de suporte factual para os ajustamentos pró-forma incluem, por exemplo:

- Acordos de compra e venda.
- Documentos de financiamento para o acontecimento ou transação, tal como acordos de dívida.
- Relatórios de avaliação independentes.
- Outros documentos relativos ao acontecimento ou transação.

[7] Código do IESBA, parágrafo R113.1

[8] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 27

- Demonstrações financeiras publicadas.
- Outra informação financeira divulgada nos prospetos.
- Ações legais ou regulamentares relevantes, tal como na área de impostos.
- Contratos de trabalho.
- Ações dos encarregados da governação.

Ajustamentos Consistentes com o Referencial de Relato Financeiro Aplicável da Entidade e com as suas Políticas Contabilísticas Baseadas nesse Referencial (Ref: Parágrafos 11(b)(ii), 14(b)(iii) e 22(c))

A15. Para que a informação financeira pró-forma seja entendível, é necessário que os ajustamentos pró-forma sejam consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. No contexto de uma concentração de atividades empresariais, por exemplo, a compilação da informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis envolve a consideração de matérias tais como:

- Se existem diferenças entre as políticas contabilísticas da entidade adquirida e as da própria entidade; e
- Se as políticas contabilísticas para transações efetuadas pela entidade adquirida que a própria entidade não realizou anteriormente, são políticas que a própria entidade teria adotado para essas transações de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável tendo em conta as suas circunstâncias particulares.

A16. A avaliação da apropriação das políticas contabilísticas da própria entidade pode também ser necessária em determinadas circunstâncias. Por exemplo, como parte do acontecimento ou transação, a entidade pode propor a emissão, pela primeira vez, de instrumentos financeiros complexos. Se este for o caso, pode ser necessário considerar:

- Se a parte responsável selecionou políticas contabilísticas apropriadas para usar na contabilização de tais instrumentos financeiros de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
- Se aplicou de forma apropriada essas políticas na compilação da informação financeira pró-forma.

Materialidade (Ref: Parágrafo 16)

A17. A materialidade com respeito a avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis não depende de uma única medida quantitativa. Em vez disso, ela depende da dimensão e natureza da omissão ou aplicação inapropriada de um elemento da compilação tal como descrito no parágrafo A18, seja ou não intencional. O julgamento sobre estes aspetos da dimensão e natureza dependerá, por sua vez, de matérias como:

- O contexto do acontecimento ou transação;
- A finalidade para que está a ser compilada informação financeira pró-forma; e
- As circunstâncias do trabalho associadas.

O fator determinante pode ser a dimensão ou a natureza da matéria, ou uma combinação de ambas.

A18. O risco de a informação financeira pró-forma poder não se considerar compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis pode surgir quando há evidência de, por exemplo:

- Uso de uma fonte inapropriada da qual se extrai a informação financeira não ajustada.
- Incorreta extração da informação financeira não ajustada de uma fonte apropriada.
- Em relação aos ajustamentos, a errada aplicação de políticas contabilísticas ou a não consistência dos ajustamentos com as políticas contabilísticas da entidade.
- Não fazer um ajustamento exigido pelos critérios aplicáveis.
- Fazer um ajustamento que não está de acordo com os critérios aplicáveis.
- Erro matemático ou administrativo nos cálculos da informação financeira pró-forma.
- Divulgações inadequadas, incorretas ou omissas.

Obter Conhecimento da Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma e de Outras Circunstâncias do Trabalho (Ref: Parágrafo 17)

A19. O profissional pode obter este conhecimento através da combinação de procedimentos tais como:

- Questionar a parte responsável e outro pessoal da entidade envolvido na compilação da informação financeira pró-forma.
- Questionar outros terceiros apropriados tais como os encarregados da governação e os assessores da entidade.
- Ler documentação de suporte relevante tal como contratos ou acordos.
- Ler atas de reuniões dos encarregados da governação.

Forma como a Parte Responsável Compilou a Informação Financeira Pró-forma (Ref: Parágrafo 17(b))

A20. O profissional pode obter conhecimento da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma considerando, por exemplo:

- A fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída.
- Os passos dados pela parte responsável para:
  - Extrair a informação financeira não ajustada da fonte.
  - Identificar os ajustamentos pró-forma apropriados, por exemplo, a forma como a parte responsável obteve informação financeira da entidade adquirida quando compila informação financeira pró-forma.
- A competência da parte responsável para compilar a informação financeira pró-forma.
- A natureza e extensão de supervisão pela parte responsável de outro pessoal da entidade envolvido na compilação.
- A abordagem seguida pela parte responsável para identificar divulgações apropriadas que suportem a informação financeira pró-forma.

A21. Numa concentração de atividades empresariais ou num desinvestimento, as áreas que podem ser complexas na compilação da informação financeira pró-forma incluem a imputação de rendimentos, gastos, ativos e passivos entre os negócios relevantes. Assim, é importante que o profissional compreenda a abordagem seguida pela parte responsável e os critérios de tal imputação e que as notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma divulguem essas matérias.

Natureza da Entidade e de Qualquer Entidade Adquirida ou Alienada (Ref: Parágrafo 17(c))

A22. Uma entidade adquirida pode ser uma sociedade ou uma operação não constituída em sociedade, identificável separadamente, de uma outra entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio. Uma entidade alienada pode ser uma sociedade tal como uma subsidiária ou um empreendimento conjunto, ou uma operação não constituída em sociedade, identificável separadamente, da entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio.

A23. O profissional pode ter todo ou parte do conhecimento exigido da entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas, e dos respetivos ambientes, se efetuou uma auditoria ou revisão da respetiva informação financeira.

Fatores Legais, Regulamentares e do Setor de Atividade Relevantes, e Outros Fatores Externos (Ref: Parágrafo 17(d))

A24. Os fatores relevantes do setor de atividade incluem condições da indústria respetiva tais como o ambiente competitivo, relacionamentos com fornecedores e clientes e desenvolvimentos tecnológicos. Exemplos de matérias que o profissional pode considerar incluem:

- O mercado e a concorrência, incluindo a procura, a capacidade e os preços.
- Práticas comuns de negócio no setor de atividade.
- Atividade cíclica ou sazonal.
- Tecnologia dos produtos da entidade.

A25. Os fatores relevantes legais e regulamentares incluem o ambiente legal e regulador. Isto compreende, entre outras coisas, o referencial de relato financeiro aplicável na base do qual a entidade ou qualquer entidade adquirida prepara a respetiva informação financeira periódica, e o ambiente legal e político. Exemplos de matérias que o profissional pode considerar incluem:

- Práticas contabilísticas específicas do setor de atividade.
- Enquadramento legal e regulamentar para um setor regulado.
- Leis e regulamentos que afetem significativamente a entidade ou, se aplicável, os negócios adquiridos ou alienados, incluindo atividades diretas de supervisão.
- Impostos.
- Políticas governamentais que atualmente afetem as atividades da entidade ou, se aplicável, os negócios adquiridos ou alienados, tais como políticas monetárias (incluindo controlos cambiais), políticas fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, programas de ajuda do governo), e tarifas ou políticas restritivas de comércio.
- Requisitos ambientais que afetem os negócios e o setor de atividade da própria entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas.

A26. Exemplos de outros fatores externos que afetam a própria entidade ou as entidades adquiridas ou alienadas que o profissional pode considerar, incluem as condições gerais económicas, taxas de juros e disponibilidade de financiamento, e inflação ou revalorização monetária.

Obter Prova Acerca da Apropriação da Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída

Fatores Relevantes a Considerar (Ref: Parágrafos 14(a) e 18)

A27. Os fatores que afetam a apropriação da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída incluem a existência ou não de um relatório de auditoria ou revisão relativo a essa fonte e se ela:

- São permitidas ou estão especificamente prescritas pela lei ou regulamento relevante, são permitidas pela bolsa de valores relevante junto da qual o prospeto vai ser registado, ou são usadas como tal de acordo com as práticas e costumes do mercado.
- Estão claramente identificadas.
- Representam um ponto de partida razoável para compilar a informação financeira pró-forma no contexto do acontecimento ou transação, incluindo se são consistentes com as políticas contabilísticas da entidade e se se referem a uma data apropriada ou cobrem um período apropriado.

A28. O relatório de auditoria ou revisão sobre a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída pode ter sido emitido por um outro profissional. Nesta situação, a necessidade de o profissional relatar nos termos da presente ISAE para ter conhecimento da entidade e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro de acordo com os requisitos dos parágrafos 17(c) e (e), e de se sentir satisfeito sobre a apropriação da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, não é diminuída.

Inexistência de Relatório de Auditoria ou de Revisão Sobre a Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída (Ref: Parágrafo 19)

A29. Se não tiver sido emitido um relatório de auditoria ou de revisão sobre a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, é necessário que o profissional execute procedimentos relativamente à apropriação dessa fonte. A natureza e extensão desses procedimentos são afetados por fatores como:

- Se o profissional efetuou anteriormente uma auditoria ou revisão sobre a informação financeira histórica da entidade, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
- Há quanto tempo a informação financeira histórica da entidade foi sujeita a auditoria ou revisão.
- Se a informação financeira da entidade está sujeita a revisão periódica pelo profissional, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.

A30. É provável que as demonstrações financeiras da entidade do período imediatamente anterior ao da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída tenham sido sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que tal fonte possa não ter sido. Por exemplo, a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída pode consistir nas demonstrações financeiras intercalares que não foram sujeitas a

auditoria ou revisão, ao passo que as demonstrações financeiras da entidade do ano financeiro imediatamente anterior podem tê-lo sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional pode efetuar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A29, relativamente à apropriação da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída, incluem:

- Questionar a parte responsável sobre:
    - O processo pelo qual a fonte foi preparada e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais a fonte se reconcilia.
    - Se todas as transações foram registadas.
    - Se a fonte foi preparada de acordo com as políticas contabilísticas da entidade.
    - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
    - A sua avaliação do risco de a fonte estar materialmente distorcida devido a fraude.
    - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade.
- Se o profissional efetuou uma auditoria ou revisão à informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída.
- Corroborar a informação prestada pela parte responsável em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional obteve ou com as circunstâncias do trabalho.
- Comparar a fonte com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com a parte responsável.

Informação Financeira Histórica da Entidade Nunca Sujeita a Auditoria ou a Revisão (Ref: Parágrafo 13(e))

A31. Exceto nos casos em que uma entidade é constituída para efeitos da transação e nunca teve qualquer atividade, não é provável que a lei ou regulamento relevante permita que a entidade emita um prospeto se a sua informação financeira histórica nunca foi sujeita a auditoria ou a revisão.

Obter Prova Acerca da Apropriação dos Ajustamentos Pró-forma

Identificação dos Ajustamentos Pró-forma Apropriados (Ref: Parágrafo 21)

A32. Conhecedor da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma e das outras circunstâncias do trabalho, o profissional pode obter prova sobre se ela identificou de forma apropriada os ajustamentos pró-forma necessários através da combinação de procedimentos como:

- Avaliar a razoabilidade da abordagem seguida pela parte responsável para identificar tais ajustamentos, por exemplo, o método utilizado para identificar as imputações apropriadas de rendimentos, gastos, ativos e passivos entre os negócios relevantes.
- Questionar terceiros relevantes dentro de uma entidade adquirida sobre a abordagem seguida para extrair a respetiva informação financeira.
- Avaliar aspetos específicos de contratos, acordos ou outros documentos relevantes.
- Questionar assessores da entidade sobre aspetos específicos do acontecimento ou transação e sobre contratos e acordos associados relevantes para a identificação dos ajustamentos apropriados.
- Avaliar análises e folhas de trabalho relevantes preparadas pela parte responsável e outro pessoal da entidade envolvido na compilação da informação financeira pró-forma.
- Obter prova da supervisão pela parte responsável de outro pessoal da entidade envolvido na compilação da informação financeira pró-forma.
- Efetuar procedimentos analíticos.

Suporte Factual para Informação Financeira de uma Entidade Adquirida ou Alienada Incluída nos Ajustamentos Pró-forma (Ref: Parágrafo 22(b))

Informação Financeira de Entidade Alienada

A33. No caso de um desinvestimento, a informação financeira da entidade alienada terá origem na fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída e que geralmente foi sujeita a auditoria ou revisão. Assim, a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída proporciona a base para o profissional determinar se existe suporte factual para a informação financeira da entidade alienada. Neste caso, as matérias a considerar incluem, por exemplo, se os rendimentos e gastos atribuíveis à entidade alienada que estão registados a nível consolidado foram apropriadamente refletidos nos ajustamentos pró-forma.

A34. No caso de a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída não ter sido sujeita a auditoria ou revisão, o profissional pode utilizar a orientação dada nos parágrafos A29 e A30 para determinar se a informação financeira da entidade alienada é suportável factualmente.

Informação Financeira de Entidade Adquirida

A35. A fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída pode ou não ter sido sujeita a auditoria ou revisão. Quando o profissional efetuou uma auditoria ou revisão a tal fonte, considera-se que a informação financeira da entidade adquirida, sujeita a qualquer implicação que resulte das circunstâncias indicadas no parágrafo 23, é suportável factualmente.

A36. A fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída pode ter sido sujeita a auditoria ou revisão por outro profissional. Neste caso, a necessidade de o profissional relatar nos termos da presente ISAE para ter conhecimento da entidade adquirida e das suas práticas contabilísticas e de relato financeiro de acordo com os requisitos dos parágrafos 17(c) e (e), e de se sentir satisfeito de que a informação financeira da entidade adquirida é suportável factualmente, não é diminuída.

A37. Quando a fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída não foi sujeita a auditoria ou revisão, é necessário que o profissional efetue procedimentos com respeito à apropriação dessa fonte. Os fatores que podem afetar a natureza e extensão destes procedimentos incluem, por exemplo:

- Se o profissional efetuou anteriormente uma auditoria ou revisão à informação financeira histórica da entidade adquirida, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
- Há quanto tempo a informação financeira histórica da entidade adquirida foi sujeita a auditoria ou revisão.
- Se a informação financeira da entidade adquirida está sujeita a revisão periódica pelo profissional, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.

A38. Muitas vezes as demonstrações financeiras da entidade adquirida do período imediatamente anterior ao da fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída foram sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que essa fonte não o tenha sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional pode efetuar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A37, relativamente a se a informação financeira da entidade adquirida é suportável factualmente, incluem:

- Questionar o órgão de gestão da entidade adquirida sobre:
  - O processo pelo qual foi preparada a fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais a fonte se reconcilia.
  - Se todas as transações foram registadas.
  - Se tal fonte foi preparada de acordo com as políticas contabilísticas da entidade adquirida.
  - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
  - A sua avaliação do risco de aquela fonte estar materialmente distorcida devido a fraude.
  - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade adquirida.

- Se o profissional efetuou uma auditoria ou revisão à informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação da fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída.
- Corroborar a informação prestada pelo órgão de gestão da entidade adquirida em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional obteve daquela entidade ou com as circunstâncias do trabalho.
- Comparar a fonte com base na qual a informação financeira da entidade adquirida foi extraída com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com o órgão de gestão da entidade adquirida.

Opinião de Auditoria ou Conclusão de Revisão Modificada, ou Parágrafo de Ênfase, com Respeito à Fonte com Base na Qual a Informação Financeira Não Ajustada foi Extraída ou à Fonte com Base na Qual a Informação Financeira das Entidades Adquiridas ou Alienadas foi Extraída

Consequência Potencial (Ref: Parágrafo 23(a))

A39. Nem sempre uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificadas ou um parágrafo de ênfase com respeito à fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída ou à fonte com base na qual a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída, afetam necessariamente a avaliação sobre se a informação financeira pró-forma pode ser compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Por exemplo, pode ter sido expressa uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras da entidade porque não foi divulgada informação sobre a remuneração dos encarregados da governação tal como exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável. Se for este o caso e estas demonstrações financeiras vão ser usadas como fonte com base na qual a informação financeira não ajustada é extraída, essa reserva pode não ter consequência na avaliação sobre se as demonstrações pró-forma de ativos líquidos e de resultados podem ser compiladas, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Medidas Adicionais Apropriadas (Ref: Parágrafos 23(b) e 24)

A40. As medidas adicionais apropriadas que o profissional pode tomar incluem, por exemplo:

- Em relação ao requisito do parágrafo 23(b):
  - Discutir o assunto com a parte responsável.
  - Quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante, fazer uma referência no seu relatório para a opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada, ou para o parágrafo de ênfase, se, no seu julgamento profissional, a matéria é de importância e relevância suficiente para os utilizadores compreenderem a informação financeira pró-forma.
- Em relação ao requisito do parágrafo 24, quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante, modificar a opinião.
- Quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante, reter o relatório ou abandonar o trabalho.
- Procurar aconselhamento jurídico.

Avaliar a Apresentação da Informação Financeira Pró-forma

Evitar Associação com Informação Financeira Enganadora (Ref: Parágrafo 26(b))

A41. O Código do IESBA exige que um profissional não esteja conscientemente associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação quando ele acreditar que:[9]

(a) Contém uma declaração materialmente falsa ou enganadora;

(b) Contém informações ou declarações fornecidas de forma descuidada; ou

(c) Omite ou torna obscura informação requerida quando tal omissão ou falta de clareza forem suscetíveis de induzir em erro.

[9] Código do IESBA, parágrafo R111.2

Divulgações que Acompanham a Informação Financeira Pró-forma (Ref: Parágrafos 14(c) e 26(c))

A42. As divulgações apropriadas podem incluir matérias como:

- A natureza e finalidade da informação financeira pró-forma, incluindo a natureza do acontecimento ou transação e a data em que se assume que esse acontecimento ocorreu ou a transação se realizou;
- A fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, e se foi ou não publicado um relatório de auditoria ou revisão sobre essa fonte;
- Os ajustamentos pró-forma, incluindo uma descrição e explicação de cada ajustamento. Isto inclui, no caso de informação financeira de uma entidade adquirida ou alienada, a fonte com base na qual tal informação foi extraída e se foi ou não publicado um relatório de auditoria ou revisão sobre essa fonte;
- Se não estiverem disponíveis publicamente, uma descrição dos critérios aplicáveis com base nos quais a informação financeira pró-forma foi compilada; e
- Uma declaração de que a informação financeira pró-forma foi compilada apenas para efeitos ilustrativos e que, pela sua natureza, ela não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade.

A lei ou regulamento relevante podem exigir estas e outras divulgações específicas.

Considerações sobre Acontecimentos Subsequentes Significativos (Ref: Parágrafo 26(d))

A43. Dado que o profissional não está a relatar sobre a fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, não existem requisitos para efetuar procedimentos para identificar acontecimentos após a data da fonte que exijam ajustamento ou divulgação nessa fonte. Apesar disso, é necessário que o profissional avalie se eventuais acontecimentos significativos subsequentes à data da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída de que tenha tomado conhecimento, exigem referência ou divulgação nas notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma para evitar que esta última seja enganadora. Esta avaliação faz-se com base nos procedimentos previstos nesta ISAE ou no conhecimento que o profissional tem da entidade e das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, após a data da fonte com base na qual a informação financeira não ajustada foi extraída, a entidade pode ter realizado uma transação de capital envolvendo a conversão da sua dívida convertível em capital próprio cuja não divulgação pode resultar numa informação financeira pró-forma enganadora.

Inconsistência Material com Outra Informação (Ref: Parágrafo 27)

A44. As medidas adicionais apropriadas que o profissional pode tomar se a parte responsável recusar rever a informação financeira pró-forma ou outra informação como apropriado incluem, por exemplo:

- Quando possível nos termos da lei ou regulamento relevante:
  - Descrever a inconsistência material no seu relatório.
  - Modificar a sua opinião.
  - Reter o relatório ou abandonar o trabalho.
- Procurar aconselhamento jurídico.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 28(a))

A45. Em algumas circunstâncias, os tipos de transações envolvidas podem exigir que a parte responsável selecione políticas contabilísticas para os ajustamentos pró-forma que a entidade não teve anteriormente de definir por não ter tido transações relevantes. Neste caso, o profissional pode solicitar à parte responsável que inclua nas declarações escritas confirmação de que as políticas contabilísticas selecionadas constituem as políticas contabilísticas da entidade para tais transações.

Formação da Opinião

Garantia de Fiabilidade sobre Outras Matérias Exigida pela Lei ou Regulamento Relevante (Ref: Parágrafo 29)

A46. A lei ou regulamento relevante podem exigir que o profissional expresse uma opinião sobre outras matérias para além da opinião sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Nalgumas destas circunstâncias, pode não ser necessário efetuar procedimentos adicionais. Por exemplo, a lei ou regulamento relevante pode exigir que o profissional expresse uma opinião sobre se a base pela qual a parte responsável compilou a informação financeira pró-

forma é consistente com as políticas contabilísticas da entidade. O cumprimento dos requisitos dos parágrafos 18 e 22(c) desta ISAE proporciona uma base para a expressão de tal opinião.

A47. Noutras circunstâncias, o profissional pode precisar de efetuar procedimentos adicionais. A natureza e extensão desses procedimentos variam com a natureza das matérias sobre as quais a lei ou regulamento relevante exige a expressão de uma opinião.

Declaração sobre a Responsabilidade do Profissional pelo Relatório

A48. A lei ou regulamento relevante pode exigir que o profissional inclua no seu relatório uma declaração explícita confirmando a sua responsabilidade pelo relatório. A inclusão desta declaração legal ou regulamentar adicional no relatório não é incompatível com os requisitos desta ISAE.

Divulgação dos Critérios Aplicáveis (Ref: Parágrafo 30)

A49. A parte responsável não precisa de repetir nas notas explicativas que acompanham a informação financeira pró-forma os critérios que estejam prescritos pela lei ou regulamento relevante ou que sejam emitidos por um organismo autorizado ou reconhecido pela emissão de normas. Estes critérios estarão publicamente disponíveis como parte do regime de relato e estão assim implícitos na informação financeira pró-forma compilada pela parte responsável.

A50. Quando a parte responsável tenha desenvolvido quaisquer critérios específicos, é necessário que tais critérios sejam divulgados para que os utilizadores possam compreender apropriadamente a forma como a informação financeira pró-forma foi por ela compilada.

Preparação do Relatório de Garantia de Fiabilidade

Título (Ref: Parágrafo 35(a))

A51. Um título indicando que o relatório é um relatório de um profissional independente, por exemplo, "Relatório de Garantia de Fiabilidade do Profissional Independente Sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospeto", confirma que o profissional cumpriu todos os requisitos éticos relevantes relativos à independência conforme exigido pela ISAE 3000 (Revista).[10] Isto distingue o relatório do profissional independente de quaisquer relatórios emitidos por outros.

Destinatário (Ref: Parágrafo 35(b))

A52. A lei ou regulamento relevante pode especificar o destinatário ou destinatários do relatório. Alternativamente, o profissional pode acordar com a entidade quem serão os destinatários como parte dos termos do trabalho.

Parágrafos Introdutórios (Ref: Parágrafo 35(c))

A53. Dado que a informação financeira pró-forma será incluída num prospeto que contém outra informação, o profissional pode considerar incluir, se a forma de apresentação permitir, uma referência que identifique a secção onde a informação financeira pró-forma está apresentada. Isto ajuda os leitores a identificarem a informação a que o relatório se refere.

Opinião (Ref: Parágrafos 13(c) e 35(j))

A54. A utilização das expressões "A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*]" ou a expressão "A informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada" numa determinada jurisdição é determinada pela lei ou regulamento que regem o relato sobre informação financeira pró-forma ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição.

A55. A lei ou regulamento relevante nalgumas jurisdições podem prescrever a redação da opinião do profissional em termos diferentes dos indicados acima. Quando for esse o caso, pode ser necessário que o profissional exerça julgamento para avaliar se a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE o habilita a expressar a opinião com a redação prescrita por lei ou regulamento ou se é necessário efetuar procedimentos adicionais.

A56. Quando o profissional concluir que a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE seria suficiente para o habilitar a expressar a opinião na redação prescrita por lei ou regulamento, pode ser apropriado considerar que essa redação é equivalente às duas expressões alternativas de opinião especificadas nesta ISAE.

[10] ISAE 3000 (Revista), parágrafo 20

Exemplo de Relatório (Ref: Parágrafo 35)

A57. É apresentado em Apêndice a esta norma um exemplo de um relatório com opinião não modificada.

Apêndice

(Ref: Parágrafo A57)

Exemplo de um Relatório do Profissional com Opinião não Modificada

RELATÓRIO DE GARANTIA DE FIABILIDADE DO PROFISSIONAL INDEPENDENTE SOBRE A COMPILAÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRÓ-FORMA INCLUÍDA EM PROSPETO

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída em prospeto

Completámos o nosso trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação da informação financeira pró-forma da Sociedade ABC efetuada por [p*arte responsável*]. A informação financeira pró-forma consiste em [demonstração dos ativos líquidos pró-forma em [data]], [demonstração dos resultados pró-forma para o período findo em [data]], [demonstração dos fluxos de caixa pró-forma para o período findo em [data]], e das notas explicativas [constantes das páginas xx-xx do prospeto emitido pela Sociedade]. Os critérios aplicáveis com base nos quais a [*parte responsável*] compilou a informação financeira pró-forma estão [especificados no [Regulamento do Mercado de Capitais XX] e descritos na [Nota X]]/[descritos na [Nota X]].

A informação financeira pró-forma foi compilada por [*parte responsável*] para ilustrar o impacto de [acontecimento ou transação] [descrito na Nota X] na [posição financeira da Sociedade em *especificar data*] [e] [no seu desempenho financeiro [e fluxos de caixa] da Sociedade para o período findo em [especificar data]] como se o [acontecimento ou transação] tivesse ocorrido em [especificar data] [e especificar data, respetivamente]. Como parte deste processo, a informação sobre a [posição financeira], [desempenho financeiro] [e fluxos de caixa] da Sociedade foi extraída pela [*parte responsável*] das demonstrações financeiras da Sociedade [para o período findo em [data]], a respeito das quais foi publicado [um relatório de [auditoria]/[revisão]]/[nenhum relatório de auditoria ou revisão].[1]

Responsabilidade da [parte responsável] pela informação financeira pró-forma

A [*parte responsável*] é responsável pela compilação da informação financeira pró-forma com base nos [*critérios aplicáveis*].

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* do International Ethics Standards Board for Accountants (incluindo as Normas Internacionais de Independência) (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[2], 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.

Responsabilidades do profissional

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião [como exigido por [Regulamento do Mercado de Capitais XX]], sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada pela [parte responsável], em todos os aspetos materiais, com base nos [critérios aplicáveis].

Efetuámos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Esta norma exige que o profissional planeie e execute procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se a [*parte responsável*] compilou a informação financeira pró-forma, em todos os aspetos materiais, com base nos [*critérios aplicáveis*].

Para efeitos deste trabalho, não somos responsáveis por atualizar ou reemitir quaisquer relatórios ou opiniões sobre a informação financeira histórica usada para compilar a informação financeira pró-forma nem efetuámos uma auditoria ou revisão da informação financeira usada nessa compilação.

---

[1] Quando o relatório de auditoria ou revisão tiver sido modificado, pode ser feita referência para o local do prospeto onde o assunto da modificação está descrito.

[2] 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 finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de ilustrar o impacto de um acontecimento ou transação significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da ilustração. Consequentemente, não proporcionamos qualquer garantia de fiabilidade sobre se o acontecimento ou a transação em [*especificar data*] teriam um desfecho real tal como apresentado.

Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para relatar sobre se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis envolve a execução de procedimentos para avaliar se os critérios aplicáveis utilizados por [*parte responsável*] na compilação da informação financeira pró-forma proporcionam uma base razoável para a apresentação dos efeitos significativos diretamente atribuíveis ao acontecimento ou transação, e para obter prova suficiente e apropriada sobre se:

- Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
- A informação financeira pró-forma reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada.

Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional tendo em conta o seu conhecimento da natureza da Sociedade, do acontecimento ou transação a respeito dos quais a informação financeira pró-forma foi compilada, e outras circunstâncias relevantes do trabalho.

O trabalho também envolve a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma.

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

Opinião

Em nossa opinião, [a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*]] / [a informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada].

Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares

[A lei ou regulamento relevante pode exigir que o profissional expresse uma opinião sobre outras matérias (ver parágrafos A46 e A47). A forma e conteúdo desta secção do relatório irá variar em função da natureza dessas outras responsabilidades de relato.]

[Assinatura do profissional]

[Data do relatório do profissional]

[Domicílio do profissional]