

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

**PARTE II  
ÍNDICE**

---

	Página
<b>REFERENCIAL</b>	
Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade	XX
<b>AUDITORIAS E REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA</b>	
<b>2000–2699 NORMAS INTERNACIONAIS DE TRABALHOS DE REVISÃO (ISRE)</b>	
2400 Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras	XX
2410 Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade	XX
<b>TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE QUE NÃO SEJAM AUDITORIAS OU REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA</b>	
<b>3000–3699 NORMAS INTERNACIONAIS DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE (ISAE)</b>	
3000 – 3399 APLICÁVEIS A TODOS OS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE	
3000 Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica	XX
3400 – 3699 NORMAS SOBRE ASSUNTOS ESPECÍFICOS	
3400 Exame de Informação Financeira Prospetiva	XX
3402 Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços	XX
3410 Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa	XX
3420 Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos	XX
<b>SERVIÇOS RELACIONADOS</b>	
<b>4000–4699 NORMAS INTERNACIONAIS DE SERVIÇOS RELACIONADOS (ISRS)</b>	
4400 Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira	XX
4410 Trabalhos de Compilação (Revista)	XX

**REFERENCIAL INTERNACIONAL PARA TRABALHOS DE  
GARANTIA DE FIABILIDADE**

(Aplicável a relatórios de garantia de fiabilidade emitidos em ou após 1 de janeiro de 2005)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-6
Definição e objetivo de um trabalho de garantia de fiabilidade	7-11
Âmbito do referencial	12-16
Aceitação do trabalho	17-19
Elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade	20-60
Uso indevido do nome do profissional de auditoria	61
Apêndice: Diferenças entre trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade	

## Introdução

1. Este Referencial define e descreve os elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade e identifica os trabalhos onde se aplicam as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), as Normas Internacionais de Revisão (ISRE) e as Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE). Ele proporciona um quadro de referências para:
  - (a) Os profissionais de auditoria em prática pública quando realizam trabalhos de garantia de fiabilidade. No caso de profissionais de auditoria do setor público ver “Perspetiva do Setor Público” no final deste Referencial. Incentiva-se qualquer profissional de auditoria que não esteja ou em prática pública ou no setor público a utilizar este referencial quando realiza trabalhos de garantia de fiabilidade;<sup>1</sup>
  - (b) Outros indivíduos envolvidos em trabalhos de garantia de fiabilidade, incluindo os destinatários do relatório e a parte responsável; e
  - (c) O International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) no quadro de desenvolvimento das ISA, ISRE a ISAE.
2. O presente Referencial não estabelece em si mesmo quaisquer normas ou requisitos de procedimentos para a realização de trabalhos de garantia de fiabilidade. As ISA, as ISRE e as ISAE contêm princípios básicos, procedimentos essenciais e orientações consistentes com os conceitos deste Referencial na realização de trabalhos de garantia de fiabilidade.
3. Sumário do conteúdo deste referencial:
  - *Introdução:* Este Referencial aborda os trabalhos de garantia de fiabilidade realizados por profissionais de auditoria e proporciona um quadro de referências para eles e para outros envolvidos no trabalho como por exemplo os que contratam os serviços do profissional de auditoria (a “parte contratante”).
  - *Definição e objetivo de um trabalho de garantia de fiabilidade:* Esta secção define um trabalho de garantia de fiabilidade e identifica os objetivos das duas categorias de trabalhos de garantia de fiabilidade que o profissional de auditoria pode realizar. Este Referencial chama a essas categorias trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade.<sup>2</sup>
  - *Âmbito do Referencial:* Esta secção distingue trabalhos de garantia de fiabilidade de outros trabalhos como por exemplo trabalhos de consultoria.
  - *Aceitação do trabalho:* Esta secção especifica as características que devem estar presentes antes de um profissional de auditoria aceitar um trabalho de garantia de fiabilidade.
  - *Elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade:* esta secção identifica e trata de cinco elementos que caracterizam os trabalhos de garantia de fiabilidade: um

---

<sup>1</sup> Se um profissional de auditoria que não esteja em prática pública, por exemplo um auditor interno, aplicar este Referencial e (a) este Referencial, as ISA, as ISRE ou as ISAE estão referidas no relatório, e (b) o profissional de auditoria ou outros membros da equipa e, quando aplicável, a entidade empregadora, não são independentes da entidade em relação à qual o trabalho está a ser realizado, a falta de independência e a natureza do relacionamento com a entidade devem ser destacadamente divulgados no relatório. Da mesma forma, o relatório não deve incluir o termo “independente” no seu título e a finalidade e os utilizadores do mesmo é restrito.

<sup>2</sup> Relativamente aos trabalhos de garantia de fiabilidade de informação financeira histórica em particular, os trabalhos de garantia razoável de fiabilidade chamam-se auditorias e os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade chamam-se revisões.

relacionamento tripartido, um assunto em causa, critérios, prova e um relatório de garantia de fiabilidade. Explica distinções importantes entre trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade (também explicitadas no Apêndice) e aborda, por exemplo, as variações significativas que existem nos assuntos em causa, as características exigidas aos critérios, o papel do risco e da materialidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade e como as conclusões são expressas em cada uma das duas categorias de trabalhos de garantia de fiabilidade.

- *Uso indevido do nome do profissional de auditoria:* Esta secção aborda as implicações da associação de um profissional de auditoria ao assunto em causa.

### **Princípios éticos e normas de controlo de qualidade**

4. Para além deste Referencial, das ISA, ISRE e ISAE, os profissionais de auditoria que realizam trabalhos de garantia de fiabilidade são orientados por:
  - (a) O Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), que estabelece princípios éticos fundamentais para os profissionais; e
  - (b) As Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC), que estabelecem normas e dão orientação sobre o sistema de controlo de qualidade dos profissionais.<sup>3</sup>
5. A Parte A do Código do IESBA especifica os princípios éticos fundamentais que todos os profissionais devem seguir incluindo:
  - (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento profissional.
6. A Parte B do Código do IESBA, que se aplica apenas a profissionais de auditoria em prática pública, inclui uma abordagem conceptual à independência, as salvaguardas aceites e o interesse público. Ele exige que os profissionais e suas equipas identifiquem e avaliem as circunstâncias e relacionamentos que criam ameaças à independência e tomem as medidas necessárias para as eliminar ou reduzir a um nível aceitável através da aplicação de salvaguardas apropriadas.

### **Definição e objetivo de um trabalho de garantia de fiabilidade**

7. “Trabalho de garantia de fiabilidade” significa um trabalho em que um profissional de auditoria expressa uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos destinatários, que não sejam a parte responsável, acerca do desfecho da avaliação ou mensuração de um assunto em causa face a critérios.
8. O desfecho da avaliação ou mensuração de um assunto em causa é a informação que resulta da aplicação dos critérios ao assunto em causa. Por exemplo:

---

<sup>3</sup> As ISA, ISRE e ISAE estabelecem normas e orientação adicionais sobre procedimentos de controlo de qualidade para tipos diferentes de trabalhos de garantia de fiabilidade.

- O reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação representados nas demonstrações financeiras (desfecho) resultam da aplicação de um referencial contabilístico e relato financeiro para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, tal como as Normas Internacionais de Relato Financeiro (critério), à posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade (assunto em causa).
- Uma asserção acerca da eficácia do controlo interno (desfecho) resulta da aplicação de um referencial para avaliar a eficácia do controlo interno, tal como o COSO<sup>4</sup> ou CoCo<sup>5</sup> (critério) ao controlo interno ou um processo (assunto em causa).

Na parte restante deste Referencial o termo “informação do assunto em causa” será usado para significar o desfecho da avaliação ou mensuração de um assunto em causa. É a informação do assunto em causa sobre o qual o profissional de auditoria recolhe prova suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para a expressão de uma conclusão num relatório de garantia de fiabilidade.

9. A informação do assunto em causa pode não ser expressa apropriadamente no contexto do assunto em causa e dos critérios e pode assim estar errada, potencialmente numa extensão significativa. Isso ocorre quando a informação do assunto em causa não reflete apropriadamente a aplicação dos critérios ao assunto em causa, por exemplo, quando as demonstrações financeiras de uma entidade não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não apresentam de forma apropriada em todos os aspetos materiais) a sua posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, ou quando uma asserção sobre o controlo interno que uma entidade diz que é eficaz mas não está apropriadamente apresentado, em todos os aspetos matérias, de acordo com o COSO ou o CoCo.
10. Em alguns trabalhos de garantia de fiabilidade a avaliação ou mensuração do assunto em causa é feita pela parte responsável e a informação do assunto em causa é apresentada na forma de uma asserção que é disponibilizada aos utilizadores. Estes trabalhos designam-se por “trabalhos baseados em asserções”. Noutros trabalhos de garantia de fiabilidade o profissional de auditoria ou faz diretamente a avaliação ou mensuração do assunto em causa ou obtém da parte responsável que a fez uma declaração confirmando que não foi disponibilizada aos utilizadores. A informação do assunto em causa é disponibilizada aos utilizadores no relatório de garantia de fiabilidade. Estes trabalhos designam-se por “trabalhos de relato direto”.
11. Nos termos deste Referencial, há duas categorias de trabalhos de garantia de fiabilidade que o profissional de auditoria pode realizar: um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. O objetivo de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias<sup>6</sup> do trabalho como base para a expressão da conclusão do profissional de auditoria na forma positiva. O objetivo de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho,

---

<sup>4</sup> “Internal Control – Integrated Framework, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<sup>5</sup> “Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles”, Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

<sup>6</sup> As circunstâncias do trabalho incluem os termos do contrato, incluindo se se trata de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, as características do assunto em causa, os critérios a usar, as necessidades dos utilizadores, as características relevantes da parte responsável e o ambiente, bem como outras matérias tais como os acontecimentos, transações, condições e práticas, que possam ter um efeito significativo no trabalho.

mas onde esse risco é maior do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, como base para a expressão da conclusão do profissional de auditoria na forma negativa.

### **Âmbito do referencial**

12. Nem todos os trabalhos realizados pelos profissionais de auditoria são trabalhos de garantia de fiabilidade. Incluem-se em outros trabalhos frequentemente realizados por profissionais de auditoria que não cumprem a definição acima (e portanto não cobertos por este Referencial) os seguintes:
  - Trabalhos cobertos pelas Normas Internacionais de Serviços Relacionados, tais como trabalhos com procedimentos acordados e compilações de informação financeira ou outra.
  - A preparação de declarações fiscais desde que não seja expressa qualquer garantia de fiabilidade.
  - Trabalhos de consultoria (ou aconselhamento)<sup>7</sup> tais como consultoria de gestão e consultoria fiscal.
13. Pode existir um trabalho de garantia de fiabilidade que faça parte de um trabalho mais vasto, por exemplo, quando um trabalho de consultoria de apoio à aquisição de um negócio inclui um requisito para dar garantia de fiabilidade sobre informação financeira histórica ou prospetiva. Nessas circunstâncias, este Referencial é relevante mas apenas na parte do trabalho relativo à garantia de fiabilidade.
14. Os trabalhos seguintes, que podem cumprir a definição do parágrafo 7, não precisam de ser realizados de acordo com o presente Referencial:
  - (a) Trabalhos para testemunhar em processos judiciais relativos a matérias contabilísticas, fiscais ou outras;
  - (b) Trabalhos que incluam opiniões profissionais, pontos de vista ou textos a partir dos quais um utilizador possa considerar haver alguma garantia de fiabilidade se tudo o que se segue se verificar:
    - (i) Essas opiniões, pontos de vista ou textos são meramente acidentais;
    - (ii) Qualquer relatório emitido tem restrições expressas para ser usado apenas pelos utilizadores específicos a quem se destinam;
    - (iii) Nos termos de um entendimento comum com os utilizadores específicos, o trabalho não é entendido como um trabalho de garantia de fiabilidade; e
    - (iv) O trabalho não é referido como um trabalho de garantia de fiabilidade no relatório do profissional de auditoria.

### **Relatórios de trabalhos que não são de garantia de fiabilidade**

15. O relatório de um profissional de auditoria sobre um trabalho que não é um trabalho de garantia de fiabilidade nos termos deste Referencial distingue claramente esse relatório de

---

<sup>7</sup> Os trabalhos de consultoria utilizam as competências técnicas, educação, observações, conhecimentos e experiência dos profissionais de auditoria no processo de consultoria. O processo de consultoria é um processo analítico que tipicamente envolve a combinação de atividades relacionadas com: estabelecimento de objetivos, procura de factos, definição de problemas ou oportunidades, avaliação de alternativas, desenvolvimento de recomendações e ações, comunicação de resultados e, algumas vezes, implementação e seguimento. Os relatórios são geralmente escritos em forma de narrativa (ou “long form”) e o trabalho realizado é para uso e benefício exclusivo do cliente. Qualquer serviço que cumpra a definição de um trabalho de garantia de fiabilidade não é um trabalho de consultoria mas sim um trabalho de garantia de fiabilidade.

um relatório de garantia de fiabilidade. De forma a não confundir os utilizadores, um relatório que não é um relatório de garantia de fiabilidade deve evitar, por exemplo:

- Referências ao cumprimentos deste Referencial, às ISA, ISRE ou ISAE.
- Usar as palavras “garantia de fiabilidade”, “auditoria” ou “revisão”.
- Incluir uma frase que possa ser confundida com uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores acerca do desfecho de uma avaliação ou mensuração de um assunto em causa face a critérios.

16. O profissional de auditoria e a parte responsável podem acordar aplicar os princípios deste Referencial a um trabalho quando não há utilizadores para além da parte responsável mas onde estão cumpridos todos os requisitos das ISA, ISRE ou ISAE. Nestes casos, o relatório do profissional de auditoria inclui uma declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável.

### **Aceitação do trabalho**

17. Um profissional de auditoria aceita um trabalho de garantia de fiabilidade apenas quando o conhecimento prévio que obtém das circunstâncias do trabalho indicam que:
- (a) Serão cumpridos os requisitos éticos relevantes tais como a independência e a competência profissional; e
  - (b) O trabalho tem todas as características seguintes:
    - (i) O assunto em causa é apropriado;
    - (ii) Os critérios a usar são adequados e estão disponíveis aos utilizadores;
    - (iii) O profissional de auditoria tem acesso a prova suficiente e apropriada para suportar a sua conclusão;
    - (iv) A conclusão do profissional de auditoria na forma apropriada de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, está expressa num relatório escrito; e
    - (v) O profissional de auditoria está satisfeito de que existe uma finalidade racional no trabalho. Se houver uma limitação significativa no âmbito do trabalho (ver parágrafo 55), pode ser improvável que o trabalho tenha uma finalidade racional. Da mesma forma, um profissional de auditoria pode acreditar que a parte contratante tenciona associar o nome do profissional ao assunto em causa de forma indevida (ver parágrafo 61).

Antes de aceitar um trabalho podem ainda ter de ser cumpridos requisitos adicionais de ISA, ISRE ou ISAE específicas.

18. Quando um trabalho potencial não puder ser aceite como um trabalho de garantia de fiabilidade porque não tem as características referidas no parágrafo anterior, a parte contratante pode ser capaz de identificar um trabalho diferente que satisfaça as necessidades dos utilizadores. Por exemplo:
- (a) Se os critérios iniciais não forem apropriados, pode ainda ser realizado um trabalho de garantia de fiabilidade se:
    - (i) A parte contratante puder identificar um aspeto do assunto em causa relativamente ao qual esses critérios são apropriados, e o profissional de auditoria puder realizar um trabalho de garantia de fiabilidade em relação a esse aspeto como assunto em

causa em si mesmo. Nestes casos, o relatório de garantia de fiabilidade deve tornar claro que não se refere ao assunto em causa original no seu todo; ou

- (ii) Puderem ser desenvolvidos ou selecionados critérios alternativos apropriados para o assunto em causa original.
  - (b) A parte contratante pode solicitar um trabalho que não seja um trabalho de garantia de fiabilidade, como por exemplo um trabalho de consultoria ou um trabalho de procedimentos acordados.
19. Depois de aceitar um trabalho de garantia de fiabilidade, um profissional de auditoria não pode alterar esse trabalho para um trabalho que não seja de garantia de fiabilidade, ou alterar um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade sem justificação. Uma alteração nas circunstâncias que afete as exigências dos utilizadores, ou um desentendimento relacionado com a natureza do trabalho, geralmente justificará um pedido para uma alteração no trabalho. Se tal alteração for feita, o profissional de auditoria não deve desconsiderar prova que foi obtida antes da alteração.

### **Elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade**

20. Na presente secção são abordados os seguintes elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade:
- (a) Um relacionamento tripartido envolvendo um profissional de auditoria, uma parte responsável e os utilizadores;
  - (b) Um assunto em causa apropriado;
  - (c) Critérios adequados;
  - (d) Prova suficiente e apropriada; e
  - (e) Um relatório de garantia de fiabilidade na forma apropriada de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

### **Relacionamento tripartido**

21. Os trabalhos de garantia de fiabilidade envolvem três partes separadas: um profissional de auditoria, uma parte responsável e os utilizadores.
22. A parte responsável e os utilizadores podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, numa estrutura organizativa a dois níveis, o órgão de supervisão pode procurar garantia de fiabilidade da informação preparada pelo órgão de gestão dessa entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os utilizadores tem de ser visto no contexto de um trabalho específico e pode diferir das formas tradicionais de responsabilidade. Por exemplo, um gestor principal de uma entidade (um utilizador) pode contratar um profissional de auditoria para realizar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um aspeto particular das atividades dessa entidade que sejam da responsabilidade de um gestor a um nível inferior (a parte responsável), mas pela qual o gestor principal é o último responsável.

### *Profissional de auditoria*

23. O termo “profissional de auditoria” usado neste Referencial tem um sentido mais amplo do que o termo “auditor” usado nas ISA e ISRE o qual é relativo apenas aos profissionais de auditoria que realizam auditorias e revisões de informação financeira histórica.

24. Um profissional de auditoria pode ser chamado a realizar trabalhos de garantia de fiabilidade sobre um conjunto alargado de matérias. Alguns assuntos em causa podem exigir competências e conhecimentos especializados para além dos que os profissionais de auditoria geralmente possuem. Como referido no parágrafo 17 (a), um profissional de auditoria não deve aceitar um trabalho se o conhecimento preliminar obtido das circunstâncias do trabalho revelar que os requisitos éticos relativos à competência profissional não serão satisfeitos. Nalguns casos este requisito pode ser satisfeito pelo profissional de auditoria usando o trabalho de profissionais de outras disciplinas, referidos como peritos. Nestes casos, o profissional de auditoria deve certificar-se que todas as pessoas que coletivamente realizam o trabalho possuem os conhecimentos e competências requeridos, e que tem um nível adequado de envolvimento e de conhecimento do trabalho para o qual é usado um perito.

*Parte responsável*

25. A parte responsável é a pessoa ou pessoas que:
- (a) Num trabalho de relato direto, seja responsável pelo assunto em causa; ou
  - (b) Num trabalho baseado em asserções, seja responsável pela informação do assunto em causa (a asserção), e possa ser responsável pelo assunto em causa. Um exemplo de quando a parte responsável é responsável tanto pela informação do assunto em causa como pelo assunto em causa é quando uma entidade contrata um profissional de auditoria para executar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um relatório que ela preparou sobre as suas próprias práticas de sustentabilidade. Um exemplo de quando a parte responsável é responsável apenas pela informação do assunto em causa e não pelo assunto em causa, é quando uma organização governamental contrata um profissional de auditoria para executar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um relatório que ela preparou sobre práticas de sustentabilidade de uma entidade privada e que vai distribuir a terceiros utilizadores.

A parte responsável pode ou não ser quem contrata o profissional de auditoria (a parte contratante).

26. A parte responsável geralmente faz uma declaração escrita ao profissional de auditoria onde avalia e mensura o assunto em causa contra os critérios específicos, quer seja ou não para a tornar pública como asserção a terceiros utilizadores. Num trabalho de relato direto, o profissional de auditoria pode não obter essa declaração quando a entidade contratante não é a parte responsável.

*Utilizadores*

27. Os utilizadores são as pessoas ou classes de pessoas para os quais o profissional de auditoria prepara o relatório de garantia de fiabilidade. A parte responsável pode ser um dos utilizadores mas não o único utilizador.
28. Sempre que praticável, o relatório de garantia de fiabilidade é dirigido a todos os utilizadores. O profissional de auditoria pode não poder identificar todos os que vão ler o relatório particularmente se houver um grande número de pessoas que a ele tenham acesso. Nestes casos, particularmente quando for provável que as pessoas que os leem tenham interesses variados no assunto em causa, os utilizadores podem ser limitados aos maiores stakeholders com interesses comuns e significativos. Os utilizadores podem ser identificados de várias formas, por exemplo, por acordo entre o profissional de auditoria e a parte responsável ou a parte contratante, ou por lei.

29. Sempre que praticável, os utilizadores ou seus representantes estão envolvidos com o profissional de auditoria e a parte responsável (e a parte contratante se diferente) na determinação dos requisitos do trabalho. Porém, independentemente do envolvimento de outros e sem prejuízo dos trabalhos de procedimentos acordados (que envolvem o relato dos factos encontrados e não uma conclusão):
- (a) O profissional de auditoria é responsável por determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos; e
  - (b) Exige-se ao profissional de auditoria que persiga qualquer assunto de que tenha conhecimento ou que o leve a questionar se deve ser feita uma modificação na informação do assunto em causa.
30. Em alguns casos, os utilizadores (por exemplo, bancos ou reguladores) exigem ou solicitam à parte responsável que exija que o trabalho de garantia de fiabilidade seja conduzido para uma finalidade específica. Quando os trabalhos são desenhados para utilizadores específicos ou para finalidade específica, o profissional de auditoria considera que existe uma restrição no relatório de garantia de garantia de fiabilidade que limita o seu uso a esses utilizadores ou essa finalidade.

**Assunto em causa**

31. O assunto em causa, e a informação do assunto em causa, de um trabalho de garantia de fiabilidade podem ter várias formas, tais como:
- Desempenho financeiro ou condições (por exemplo, posição financeira histórica ou prospetiva, desempenho financeiro e fluxos de caixa) relativamente aos quais a informação do assunto em causa pode ser o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação que constam das demonstrações financeiras.
  - Desempenho não financeiro ou condições (por exemplo, desempenho de uma entidade) relativamente aos quais a informação do assunto em causa pode ser indicadores principais de eficiência e eficácia.
  - Características físicas (por exemplo, capacidade de uma fábrica) relativamente às quais a informação do assunto em causa pode ser um documento com especificações.
  - Sistemas e processos (por exemplo, um sistema de controlo interno ou de tecnologias de informação) relativamente aos quais a informação do assunto em causa pode ser uma asserção sobre grau de eficácia.
  - Comportamento (por exemplo, governança corporativa, cumprimento de regulamentos, práticas de recursos humanos) relativamente aos quais a informação do assunto em causa pode ser uma declaração de cumprimento ou uma declaração de eficácia.
32. Os assuntos em causa têm características diversas, incluindo o nível até ao qual a respetiva informação é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospetiva, e diz respeito a uma data no tempo ou cobre um período. Estas características afetam:
- (a) A precisão com que o assunto em causa pode ser avaliado ou mensurado contra critérios; e
  - (b) A persuasão da prova disponível.

O relatório de garantia de fiabilidade refere as características de particular relevância para os utilizadores.

33. Um assunto em causa apropriado é:
- (a) Identificável, e capaz de ser avaliado e mensurado de forma consistente contra critérios identificados; e
  - (b) Tal, que a informação respetiva pode ser sujeita a procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão razoável ou limitada de garantia de fiabilidade, conforme o caso.

### **Critérios**

34. Critérios são os referenciais usados para avaliar ou mensurar o assunto em causa incluindo, quando relevante, referenciais para apresentação e divulgação. Os critérios podem ser formais, por exemplo: na preparação de demonstrações financeiras os critérios podem ser as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas internacionais de Contabilidade do Setor Público; no relato sobre controlo interno os critérios podem ser um referencial de controlo interno estabelecido ou objetivos de controlo individuais especificamente desenhados para o trabalho; e no caso de relato sobre cumprimento os critérios podem ser as cláusulas da lei ou regulamentos aplicáveis ou de contratos. Exemplos menos formais de critérios incluem um código de conduta desenvolvido internamente ou um nível de desempenho acordado (tal como o número de vezes que se espera que uma comissão reúna por ano).
35. São exigidos critérios adequados para uma avaliação ou mensuração razoavelmente consistente de um assunto em causa no contexto do julgamento profissional. Sem o quadro de referências proporcionado por critérios adequados, qualquer conclusão está exposta a interpretações individuais e a entendimentos errados. Os critérios adequados são sensíveis ao contexto, isto é, são relevantes nas circunstâncias do trabalho. Mesmo para o mesmo trabalho pode haver critérios diferentes. Por exemplo, uma parte responsável pode selecionar a quantidade de reclamações de clientes que foram resolvidas com satisfação para o cliente no que diz respeito ao assunto em causa da satisfação dos clientes. Outra parte responsável pode selecionar as compras que se repetiram nos três meses que se seguiram à primeira compra.
36. Os critérios adequados evidenciam as seguintes características:
- (a) Relevância: critérios relevantes contribuem para conclusões que ajudam a tomada de decisões pelos utilizadores;
  - (b) Integralidade: os critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes que podem afetar as conclusões no contexto das circunstâncias do trabalho não são omitidos. Critérios completos incluem, quando relevantes, referenciais para apresentação e divulgação;
  - (c) Fiabilidade: critérios fiáveis permitem uma avaliação ou mensuração consistente do assunto em causa incluindo, quando relevante, a apresentação e divulgação, quando usados em circunstâncias similares por profissionais com iguais qualificações;
  - (d) Neutralidade: critérios neutrais contribuem para extrair conclusões que estejam livres de influências;

- (e) **Compreensibilidade:** critérios compreensíveis contribuem para extrair conclusões claras, completas e que não estejam sujeitas a diferenças de interpretação significativas.

A avaliação e mensuração de um assunto em causa com base nas expectativas, julgamentos e experiência individual do profissional de auditoria não são critérios adequados.

- 37. O profissional de auditoria avalia a apropriação dos critérios de um trabalho em particular considerando se eles refletem as características acima indicadas. A importância relativa de cada uma das características para um trabalho em particular é uma questão de julgamento. Os critérios podem ser ou estabelecidos ou especificamente desenvolvidos. Os critérios estabelecidos são os que estão incorporados em leis ou regulamentos ou que são emitidos por organismos autorizados e reconhecidos de profissionais seguindo um processo transparente. Os critérios especificamente desenvolvidos são os que são desenhados para efeitos do trabalho. Seja de uma forma ou outra, os critérios afetam o trabalho que um profissional de auditoria desenvolve para avaliar a sua adequação para um trabalho em particular.
- 38. Os critérios precisam de estar disponíveis aos utilizadores numa das formas a seguir indicadas para permitir que eles percebam como o assunto em causa foi avaliado e mensurado:
  - (a) Publicidade;
  - (b) Através da sua inclusão clara na apresentação da informação do assunto em causa;
  - (c) Através da sua inclusão clara no relatório de garantia de fiabilidade;
  - (d) Por conhecimento geral, por exemplo no caso de critérios para mensurar o tempo em horas e minutos.

Os critérios podem também estar disponíveis apenas para utilizadores específicos, por exemplo, as cláusulas de um contrato, ou os critérios emitidos por uma associação industrial que estão disponíveis apenas para os que atuam nessa indústria. Quando os critérios identificados estão disponíveis apenas para utilizadores especificados, ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, o uso do relatório de garantia de fiabilidade é restrito àqueles utilizadores ou para aquela finalidade.<sup>8</sup>

### **Prova**

- 39. Um profissional de auditoria planeia e executa um trabalho de garantia de fiabilidade com uma atitude de ceticismo profissional para obter prova suficiente e apropriada sobre se a informação do assunto em causa está isenta de distorção material. O profissional de auditoria considera a materialidade, o risco do trabalho, e a quantidade e qualidade da prova disponível quando planeia e executa o trabalho, em particular quando determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova.

#### *Ceticismo profissional*

- 40. O profissional de auditoria planeia e executa um trabalho de garantia de fiabilidade com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que a informação do assunto em causa esteja materialmente distorcida. Uma

---

<sup>8</sup> Embora um relatório de garantia de fiabilidade possa ser restringido a utilizadores específicos ou a finalidade específica, a ausência de uma restrição em relação a um dado utilizador ou finalidade não é em si mesma indicativa de que o profissional se exonera da sua responsabilidade em relação a esse utilizador ou essa finalidade. A existência ou não de responsabilidade depende das circunstâncias e da jurisdição relevante que em cada caso couber.

atitude de ceticismo significa que o profissional faz uma avaliação crítica, com espírito interrogativo, sobre a validade da prova obtida e está alerta para prova que contradiga ou coloque dúvidas sobre a fiabilidade dos documentos ou afirmações feitas pela parte responsável. Por exemplo, é necessária uma atitude de ceticismo profissional ao longo do processo do trabalho no sentido de o profissional de auditoria reduzir o risco de não dar conta de circunstâncias suspeitas, de não generalizar em excesso quando tira conclusões das observações efetuadas, e de usar pressupostos incorretos na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova e na avaliação dos respetivos resultados.

41. Um trabalho de garantia de fiabilidade raramente envolve a autenticação de documentos e não se espera que o profissional de auditoria seja um perito em tal autenticação nem ele está treinado para isso. Contudo, o profissional de auditoria deve considerar a fiabilidade da informação a usar como prova, por exemplo, fotocópias, duplicados, documentos filmados e digitalizados ou outros documentos eletrónicos, e os controlos sobre a sua preparação e manutenção.

#### *Suficiência e apropriação da prova*

42. A suficiência é a medida da quantidade da prova. A apropriação é a medida da qualidade da prova, isto é, a sua relevância e fiabilidade. A quantidade da prova necessária é afetada pelo risco da informação do assunto em causa estar materialmente distorcido (quanto mais alto o risco, provavelmente mais prova será necessária) e também pela qualidade de tal prova (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova poderá ser necessária). Assim, a suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas mas a obtenção de mais prova de auditoria pode, contudo, não compensar a sua fraca qualidade.
43. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da fiabilidade de vários tipos de prova mas tais generalizações estão sujeitas a exceções. Mesmo quando a prova é obtida de fontes externas à entidade podem existir circunstâncias que afetem a fiabilidade da informação obtida. Por exemplo, a informação obtida de uma fonte externa independente pode não ser fiável se a fonte não for conhecida. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as generalizações que se seguem acerca da fiabilidade da prova de auditoria podem ser úteis:
  - A prova é mais fiável quando é obtida de fontes independentes fora da entidade.
  - A prova que é gerada internamente é mais fiável quando os controlos associados são eficazes.
  - A prova obtida diretamente pelo profissional de auditoria (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
  - A prova é mais fiável quando existe em forma documental seja em papel, meio eletrónico ou outro meio (por exemplo, um registo de uma reunião escrito na altura é mais fiável do que uma declaração oral subsequente sobre as matérias discutidas).
  - A prova proporcionada por documentos originais é mais fiável do que a prova proporcionada por fotocópias ou duplicados.

44. O profissional de auditoria geralmente obtém mais garantia de provas consistentes obtidas de fontes diferentes ou de natureza diferente do que provas consideradas individualmente. Adicionalmente, a obtenção de prova de fontes diferentes ou de natureza diferente pode indicar que uma prova individual não é fiável. Por exemplo, corroborar informação obtida de uma fonte independente da entidade aumenta a garantia que o profissional de auditoria recebe de uma declaração da parte responsável. Ao contrário, quando a prova obtida de uma fonte é inconsistente com prova obtida de outra, o profissional de auditoria determina que procedimentos adicionais para obtenção de prova são necessários para resolver a inconsistência.
45. Em termos da obtenção de prova suficiente e apropriada, é geralmente mais difícil obter garantia acerca da informação do assunto em causa cobrindo um período de tempo do que da informação do assunto em causa em determinada data no tempo. Adicionalmente, as conclusões extraídas sobre processos estão geralmente limitadas ao período coberto pelo trabalho e o profissional de auditoria não pode concluir sobre se os processos continuarão a funcionar da mesma forma no futuro.
46. O profissional de auditoria considera os relacionamentos entre o custo de obter a prova e a utilizada da informação obtida. Contudo, a complexidade e o custo envolvido não são em si mesmo razão válida para se omitir um procedimento de recolha de prova relativamente ao qual não haja alternativa. O profissional de auditoria exerce julgamento profissional e ceticismo quando avalia a quantidade e qualidade da prova, e conseqüentemente a sua suficiência e apropriação, para suportar o relatório de garantia de fiabilidade.

#### *Materialidade*

47. A materialidade é relevante quando o profissional de auditoria determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova e quando avalia se a informação do assunto em causa está isenta de distorção. Quando faz considerações sobre a materialidade, o profissional de auditoria deve compreender e avaliar os fatores que possam influenciar as decisões dos utilizadores. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem opções na apresentação da informação do assunto em causa, o profissional de auditoria deve ponderar de que forma a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos utilizadores. A materialidade é vista no contexto de fatores quantitativos e qualitativos tais como a dimensão relativa, a natureza e extensão dos efeitos destes fatores na avaliação e mensuração do assunto em causa, e os interesses dos utilizadores. A avaliação da materialidade e a importância relativa dos fatores quantitativos e qualitativos num determinado trabalho são questões de julgamento profissional.

#### *Risco do trabalho de garantia de fiabilidade*

48. O risco do trabalho de garantia de fiabilidade é o risco de o profissional de auditoria expressar uma conclusão não apropriada quando a informação do assunto em causa está materialmente distorcida.<sup>9</sup> Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de

---

<sup>9</sup> (a) Isto inclui o risco, nos trabalhos de relato direto em que a informação do assunto em causa está apresentado apenas na conclusão do profissional, de ele concluir inapropriadamente que o assunto em causa está em todos os aspetos materiais em conformidade com os critério, como por exemplo, “Em nossa opinião, o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos critério XYZ.”

(b) Adicionalmente ao risco do trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional está exposto ao risco de expressar uma conclusão não apropriada quando a informação do assunto em causa não está materialmente distorcida e existem riscos de gastos com processos judiciais, publicidade adversa ou outros acontecimentos relacionados com

auditoria reduz o risco a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho para obter garantia razoável de fiabilidade como base para expressar uma conclusão de forma positiva. O nível de risco num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é mais alto do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade por causa da diferente natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova. Contudo, num trabalho de garantia limitada de fiabilidade a combinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova tem de ser no mínimo suficiente para o profissional de auditoria obter um nível de garantia significativo como base para expressar uma conclusão de forma negativa. Para ser significativo, o nível de garantia obtida pelo profissional de auditoria tem de aumentar o grau de confiança dos utilizadores acerca da informação do assunto em causa a um nível que é claramente mais do que trivial.

49. Em geral, o risco do trabalho de garantia de fiabilidade pode ser representado pelos seguintes componentes, embora nem todos estejam presentes ou sejam significantes para todos os trabalhos:
- (a) O risco da informação do assunto em causa estar materialmente distorcida, o que por sua vez consiste de:
    - (i) Risco inerente: a suscetibilidade da informação do assunto em causa a uma distorção material, assumindo que não há quaisquer controlos relacionados; e
    - (ii) Risco de controlo: o risco de que possa ocorrer uma distorção material sem ser evitada, ou detetada e corrigida, em tempo útil pelo controlo interno relacionado. Quando o risco de controlo é relevante para o assunto em causa, existirá sempre algum risco de controlo dadas as limitações inerentes à conceção e operação do controlo interno; e
  - (b) Risco de deteção: o risco de o profissional de auditoria não detetar uma distorção material que existe.

O nível em que cada profissional de auditoria avalia cada um destes componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular pela natureza do assunto em causa e pelo facto de se tratar de um trabalho de garantia razoável ou garantia limitada de fiabilidade.

*Natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova*

50. A exata natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para obtenção de prova variam de um trabalho para outro. Em teoria, são possíveis variações infinitas nos procedimentos para obtenção de prova mas na prática, porém, eles são difíceis de comunicar com clareza e sem ambiguidades. O profissional de auditoria deve tentar comunicar com clareza e sem ambiguidade usando a forma apropriada de relato para um trabalho razoável de fiabilidade e um trabalho limitado de fiabilidade.<sup>10</sup>
51. “Garantia razoável” é um conceito relacionado com a acumulação de prova necessária para o profissional de auditoria concluir sobre a informação do assunto em causa como um todo. Para que o profissional de auditoria esteja em posição de expressar uma conclusão na forma positiva num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, é necessário que obtenha prova

---

o assunto em causa sobre que se relatou. Estes riscos não fazem parte do risco do trabalho de garantia de fiabilidade.

<sup>10</sup> Quando o assunto em causa é composto por vários aspetos, podem ser extraídas conclusões separadas para cada aspeto. Embora nem todas as conclusões precisem de estar relacionadas com o mesmo nível de procedimentos para obtenção de prova, cada conclusão deve ser expressa na forma apropriada ou para o trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou para o trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

suficiente e apropriada como parte de um processo de trabalho iterativo e sistemático que envolve:

- (a) Obter conhecimento do assunto em causa e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo do assunto em causa, inclui o conhecimento do controlo interno;
  - (b) Avaliar, com base nesse conhecimento, os riscos de que a informação do assunto em causa possa estar materialmente distorcida;
  - (c) Responder aos riscos avaliados, incluindo desenvolver respostas globais, e determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais.
  - (d) Executar procedimentos adicionais claramente ligados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeções, observações, confirmações, recálculos, reexecuções, procedimentos analíticos e indagações. Estes procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos incluindo, quando apropriado, a obtenção de informação corroborativa de fontes independentes da entidade que relata e, dependendo da natureza do assunto em causa, testes à eficácia operacional dos controlos; e
  - (e) Avaliar a suficiência e apropriação da prova.
52. “Garantia razoável” é menor que garantia absoluta. A redução do risco de um trabalho de garantia de fiabilidade para zero só muito raramente é atingida e tem algum benefício em virtude de fatores tais como:
- (a) O uso de testes seletivos;
  - (b) As limitações inerentes ao controlo interno;
  - (c) O facto de muita da prova disponível ser persuasiva em vez de conclusiva;
  - (d) O uso de julgamento na obtenção e avaliação da prova e na formação de conclusões baseadas nessa prova;
  - (e) Em alguns casos, as características do assunto em causa quando avaliado ou mensurado contra os critérios identificados.
53. Tanto os trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade exigem a aplicação de competências e técnicas de auditoria e a obtenção de prova como parte do processo iterativo e sistemático do trabalho que inclui conhecer o assunto em causa e outras circunstâncias do trabalho. A natureza, oportunidade e extensão de procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são, porém, deliberadamente limitados quando comparados com um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Para alguns assuntos em causa, podem existir normas com orientação específica sobre procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade. Por exemplo, a ISRE 2400, “Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras” estabelece que em revisões de demonstrações financeiras é obtida prova suficiente e apropriada primariamente de procedimentos analíticos e indagações. Na ausência de uma norma relevante, os procedimentos para obter prova suficiente e apropriada variarão em função das circunstâncias do trabalho, em particular o assunto em causa, e das necessidades dos utilizadores e da entidade contratante incluindo questões relevantes sobre custo e prazo de execução. Para qualquer dos tipos de trabalhos de garantia de fiabilidade, razoável ou limitada, se o profissional de auditoria tomar conhecimento de um assunto que o leve a questionar se deve ser feita uma modificação material na informação do assunto em causa,

deve executar os procedimentos adicionais suficientes que o habilitem a preparar o seu relatório.

*Quantidade e qualidade da prova disponível*

54. A quantidade e qualidade da prova disponível é afetada:
- (a) Pelas características do assunto em causa e da informação do assunto em causa. Por exemplo, é expectável que haja menos prova objetiva quando a informação sobre o assunto em causa é prospetiva em vez de histórica; e
  - (b) Pelas circunstâncias do trabalho para além das características do assunto em causa, quando houver expectativa razoável da existência de prova e ela não está disponível devido, por exemplo, à data em que o profissional de auditoria foi contratado, às políticas da entidade quanto à retenção da informação, ou a uma restrição imposta pela parte responsável.

Geralmente, a prova disponível será mais persuasiva do que conclusiva.

55. Uma conclusão não modificada não é apropriada para qualquer dos tipos de trabalho de garantia de fiabilidade no caso de existir uma limitação no âmbito do trabalho, ou seja, quando:
- (a) As circunstâncias impedem o profissional de auditoria de obter a prova exigida para reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para o nível apropriado; ou
  - (b) A parte responsável ou a parte contratante impõe uma restrição que impede o profissional de auditoria de obter a prova exigida para reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para o nível apropriado.

**Relatório de garantia de fiabilidade**

56. O profissional de auditoria deve preparar um relatório escrito contendo uma conclusão que transmite a garantia obtida acerca da informação do assunto em causa. As ISA, as ISRE e as ISAE estabelecem os elementos básicos dos relatórios de garantia de fiabilidade. Adicionalmente, o profissional de auditoria deve considerar outras responsabilidades de relato incluindo a comunicação com os encarregados da governação quando for apropriado fazê-lo.
57. Num trabalho baseado em asserções, a conclusão do profissional de auditoria pode ser escrita ou:
- (a) Em termos da asserção da parte responsável (por exemplo: “Em nossa opinião *a asserção da parte responsável* de que o controlo interno é eficaz está, em todos os aspetos materiais, corretamente apresentada, com base nos *critérios XYZ*”; ou
  - (b) Diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios (por exemplo: “Em nossa opinião o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos *critérios XYZ*”).

Num trabalho de relato direto, a conclusão do profissional de auditoria é escrita diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios.

58. Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de auditoria expressa a conclusão de forma positiva, por exemplo, “Em nossa opinião o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos *critérios XYZ*”. Esta forma de expressão transmite “garantia razoável”, isto é, tendo efetuado procedimentos de obtenção de prova que quanto à

sua natureza, oportunidade e extensão considerou razoáveis tendo em conta as características do assunto em causa e outras circunstâncias relevantes do trabalho descritas no relatório, o profissional de auditoria obteve prova suficiente e apropriada para reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade a um nível aceitavelmente baixo.

59. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o profissional de auditoria expressa a conclusão de forma negativa, por exemplo, “Baseados no trabalho descrito neste relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que o controlo interno não é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos *critérios XYZ*”. Esta forma de expressão transmite um nível de “garantia limitada” que é proporcional ao nível de procedimentos de obtenção de prova do profissional de auditoria tendo em conta as características do assunto em causa e outras circunstâncias relevantes do trabalho descritas no relatório.
60. O profissional de auditoria não expressa uma conclusão sem reservas para qualquer dos tipos de trabalho de garantia de fiabilidade quando existam as circunstâncias seguintes e, no seu julgamento, o efeito do assunto é ou pode ser material:
- (a) Existe uma limitação ao âmbito do trabalho (ver parágrafo 55). O profissional de auditoria expressa uma conclusão com reservas ou uma escusa de conclusão dependendo de quão material e profunda a limitação é. Nalguns casos o profissional de auditoria deve considerar se abandona o trabalho.
  - (b) Nos casos em que:
    - (i) A conclusão do profissional de auditoria está escrita em termos da asserção da parte responsável, e essa asserção não está corretamente apresentada, em todos os aspetos materiais; ou
    - (ii) A conclusão do profissional de auditoria está escrita em termos do assunto em causa e dos critérios, e a informação do assunto em causa está materialmente distorcida,<sup>11</sup>ele expressa uma conclusão com reservas ou adversa dependendo de quão material ou profundo o assunto é.
  - (c) Quando se descobre após o trabalho ter sido aceite, que os critérios não são adequados ou o assunto em causa não é apropriado para um trabalho de garantia de fiabilidade. O profissional de auditoria expressa:
    - (i) Uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa dependendo de quão material ou profundo o assunto é, quando a não adequação dos critérios e a não apropriação do assunto em causa provavelmente enganará os utilizadores; ou
    - (ii) Uma conclusão com reservas ou escusa de conclusão dependendo de quão material ou profundo o assunto é, nos restantes casos.

Nalguns casos o profissional de auditoria deve considerar se abandona o trabalho.

---

<sup>11</sup> Nos trabalhos de relato direto em que a informação do assunto em causa está apresentada na conclusão do profissional, e este conclui que o assunto em causa não está, em todos os aspetos materiais, em conformidade com os critérios, por exemplo “Em nossa opinião, exceto quanto (...), o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos *critérios XYZ*,” tal conclusão também deve ser considerada com reservas (ou adversa conforme apropriado).

### **Uso indevido do nome do profissional de auditoria**

61. Um profissional de auditoria está associado a um assunto em causa quando ele relata acerca de informação sobre esse assunto em causa ou consente o uso do seu nome numa ligação profissional com esse assunto em causa. Se o profissional de auditoria não estiver associado dessa forma, os terceiros não podem imputar responsabilidades ao profissional. Se um profissional de auditoria notar que um terceiro está indevidamente a utilizar o seu nome em ligação com um assunto em causa, o profissional deve exigir que esse terceiro deixe de o fazer. O profissional de auditoria também deve considerar que outros passos serão necessários, tal como informar outros utilizadores conhecidos sobre o uso indevido do seu nome ou procurar aconselhamento jurídico.

## Apêndice

**Diferenças entre trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade**

Este Apêndice mostra as diferenças entre um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade abordados neste referencial. (ver em particular os parágrafos de referência).

Tipo de trabalho	Objetivo	Procedimentos de obtenção de prova	Tipo de relatório
Trabalho de garantia razoável de fiabilidade	Uma redução do risco num trabalho de garantia de fiabilidade para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a expressão da conclusão do profissional de auditoria (parágrafo 11).	<p>É obtida prova suficiente e apropriada como parte de um processo sistemático de trabalho que inclui:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter conhecimento das circunstâncias do trabalho;</li> <li>• Avaliar os riscos;</li> <li>• Responder aos riscos avaliados;</li> <li>• Executar procedimentos adicionais usando uma combinação de procedimentos de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagações. Estes procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos incluindo, quando apropriado, a obtenção de informação corroborativa e, dependendo da natureza do assunto em causa, testes à eficácia operacional dos controlos; e</li> <li>• Avaliar a suficiência e apropriação da prova (parágrafos 51 e 52).</li> </ul>	Descrição das circunstâncias do trabalho e expressão da conclusão de forma positiva (parágrafo 58).
Trabalho de garantia limitada de fiabilidade	Uma redução do risco num trabalho de garantia de fiabilidade para um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas onde esse risco é maior do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, como base para a expressão da conclusão do profissional de auditoria (parágrafo 11).	É obtida prova suficiente e apropriada como parte de um processo sistemático de trabalho que inclui obter conhecimento do assunto em causa e outras circunstâncias do trabalho mas no qual os procedimentos são deliberadamente limitados quando comparados com um trabalho de garantia razoável de fiabilidade (parágrafo 53).	Descrição das circunstâncias do trabalho e expressão da conclusão de forma negativa (parágrafo 59).

# **NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE REVISÃO 2400**

(Anterior ISA 910)

## **TRABALHOS PARA REVER DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

(Eficaz para as revisões de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2006)

### **ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-2
Objetivo de um trabalho de revisão	3
Princípios gerais de um trabalho de revisão	4-7
Âmbito de uma revisão	8
Garantia limitada de fiabilidade	9
Termos do trabalho	10-12
Planeamento	13-15
Trabalho executado por outros	16
Documentação	17
Procedimentos e prova	18-22
Conclusões e relato	23-28
Apêndice 1 – Exemplo de uma carta de compromisso para uma revisão de demonstrações financeiras	
Apêndice 2 – Exemplos de procedimentos detalhados que podem ser executados num trabalho de revisão de demonstrações financeiras	
Apêndice 3 – Exemplo de um relatório de revisão sem reservas	
Apêndice 4 – Exemplos de relatórios de revisão que não sejam sem reservas	

---

A Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400, “Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras” deve ser lida no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados que estabelece a aplicação e autoridade das ISRE.

## Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) é a de estabelecer requisitos e dar orientação sobre as responsabilidades de um profissional de auditoria que não sendo o auditor de uma entidade executa um trabalho de revisão de demonstrações financeiras, e sobre a forma e conteúdo do relatório que o profissional emite em relação a essa revisão. Um profissional de auditoria que seja o auditor de uma entidade e que seja contratado para efetuar uma revisão de demonstrações financeiras intercalares fá-lo de acordo com a ISRE 2410, “Revisão de Demonstrações Financeiras Intercalares Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade”.
2. Esta ISRE está orientada para a revisão de demonstrações financeiras. Porém, deve ser aplicada, adaptada como necessário às circunstâncias, a trabalhos para rever outra informação financeira histórica. As orientações que existem nas Normas Internacionais de Auditoria (ISA) podem ser úteis ao profissional de auditoria na aplicação desta ISRE.

## Objetivo de um trabalho de revisão

3. **O objetivo de uma revisão de demonstrações financeiras é o de habilitar um profissional de auditoria a declarar se, com base em procedimentos que não proporcionam toda a prova que seria necessária numa auditoria, nada chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (garantia de fiabilidade negativa).**

## Princípios gerais de um trabalho de revisão

4. **O profissional de auditoria deve cumprir o Código de Ética emitido pelo *International Ethics Standards Board for Accountants* da IFAC.** Os princípios éticos que regem as responsabilidades dos profissionais são:
  - (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento profissional;
5. **O profissional de auditoria deve executar uma revisão de acordo com esta Norma.**
6. **O profissional de auditoria deve planear e executar a revisão com uma atitude de ceticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que sejam causa para as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas.**
7. **Com a finalidade de expressar garantia de fiabilidade negativa no relatório de revisão o profissional de auditoria deve obter prova suficiente e apropriada principalmente através de indagações e de procedimentos analíticos a fim de estar em condições de tirar conclusões.**

## Âmbito de uma revisão

8. O termo "âmbito de uma revisão" refere-se aos procedimentos de revisão considerados necessários nas circunstâncias para atingir o objetivo de uma revisão. **Os procedimentos necessários para conduzir uma revisão de demonstrações financeiras devem ser**

**determinados pelo profissional de auditoria tendo em atenção os requisitos desta ISRE, das organizações profissionais relevantes, da legislação, dos regulamentos e, quando apropriado, os termos do compromisso de revisão e os requisitos de relato.**

### **Garantia limitada de fiabilidade**

9. Um trabalho de revisão proporciona um nível limitado de garantia de fiabilidade de que a informação sujeita a revisão está isenta de distorção material. Isto é expresso na forma de garantia de fiabilidade negativa.

### **Termos do trabalho**

10. **O profissional de auditoria e o cliente devem acordar nos termos do trabalho.** Os termos acordados devem ser expressos através de uma carta de compromisso ou outra forma adequada tal como um contrato.
11. Uma carta de compromisso ajuda no planeamento do trabalho de revisão sendo do interesse tanto do cliente como do profissional que este envie uma tal carta ao cliente com os principais termos da designação. Uma carta de compromisso confirma a aceitação do profissional na designação e contribui para evitar mal-entendidos respeitantes a matérias tais como os objetivos e âmbito do trabalho, a extensão das responsabilidades do auditor e a forma dos relatórios a emitir.
12. Os assuntos que devem ser incluídos na carta de compromisso incluem:
  - O objetivo do serviço a executar.
  - A responsabilidade do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras.
  - O âmbito da revisão, incluindo referência a esta ISRE (ou normas nacionais ou práticas relevantes).
  - Acesso sem restrições a quaisquer registos, documentação e outras informações pedidas associadas à revisão.
  - Um exemplo do tipo de relatório que se espera emitir.
  - O facto de o trabalho não estar dirigido para divulgar erros, atos ilegais ou outras irregularidades, por exemplo, fraudes ou desfalques que possam existir.
  - Uma declaração de que não vai ser executada uma auditoria e que não será expressa uma opinião de auditoria. Para enfatizar este ponto e para evitar confusões, o profissional de auditoria pode também considerar declarar que um trabalho de revisão não dará satisfação a quaisquer requisitos estatutários ou requisitos de terceiros relativos a uma auditoria.

No Apêndice 1 desta ISRE apresenta-se um exemplo de uma carta de compromisso para uma revisão de demonstrações financeiras.

### **Planeamento**

13. **O profissional de auditoria deve planear o trabalho para que seja executado um trabalho eficaz.**
14. **Ao planear uma revisão de demonstrações financeiras, o profissional de auditoria deve obter ou atualizar o conhecimento do negócio incluindo a organização da entidade,**

**sistemas contabilísticos, características operacionais e natureza dos seus ativos, passivos, rendimentos e gastos.**

15. O profissional de auditoria precisa de ter conhecimento de tais matérias e de outras matérias relevantes para as demonstrações financeiras, por exemplo, conhecimento dos métodos de produção e distribuição da entidade, de linhas de produtos, das localizações operacionais e de partes relacionadas. Exige-se ao profissional de auditoria este conhecimento a fim de estar em condições de fazer as indagações relevantes e de conceber procedimentos apropriados, bem como para avaliar as respostas e outras informações obtidas.

#### **Trabalho executado por outros**

16. **Quando usar trabalho executado por um outro profissional de auditoria ou por um perito, o profissional de auditoria deve ficar satisfeito de que tal trabalho é adequado para as finalidades da revisão.**

#### **Documentação**

17. **O profissional de auditoria deve documentar as matérias que sejam importantes na produção de prova que suporte o relatório de revisão, e prova de que a revisão foi executada de acordo com esta ISRE.**

#### **Procedimentos e prova**

18. **O profissional de auditoria deve usar julgamento ao determinar a natureza, oportunidade e extensão específicas dos procedimentos de revisão.** Para isso, o profissional de auditoria deve ser guiado por matérias tais como:
- Conhecimento adquirido em auditorias ou revisões de demonstrações financeiras relativas a períodos anteriores.
  - Conhecimento do negócio incluindo o conhecimento dos princípios contabilísticos e das práticas do setor em que a entidade opera.
  - Sistemas contabilísticos da entidade.
  - Extensão até à qual um determinado item é afetado pelo julgamento do órgão de gestão.
  - Materialidade das transações e dos saldos.
19. **O profissional de auditoria deve fazer as mesmas considerações sobre materialidade como se tivesse de ser dada uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.** Se bem que haja um risco maior de não serem detetadas distorções numa revisão do que numa auditoria, o julgamento quanto ao que é material é feito por referência à informação sobre a qual o profissional está a relatar e às necessidades daqueles que confiarem nessa informação, e não quanto ao nível de garantia de fiabilidade proporcionado.
20. Os procedimentos para a revisão de demonstrações financeiras incluirão geralmente o seguinte:
- Obtenção do conhecimento do negócio da entidade e do setor em que opera.
  - Indagações respeitantes aos princípios contabilísticos e práticas da entidade.

## TRABALHOS PARA REVER DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- Indagações respeitantes aos procedimentos da entidade para registar, classificar e resumir transações, acumular informação para divulgação nas demonstrações financeiras e preparar as demonstrações financeiras.
- Indagações respeitantes a todas as asserções materiais contidas nas demonstrações financeiras.
- Procedimentos analíticos concebidos para identificar relações e dados individuais que pareçam não usuais. Tais procedimentos podem incluir:
  - Comparação das demonstrações financeiras com demonstrações de períodos anteriores,
  - Comparação das demonstrações financeiras com resultados e posição financeira previsionais, e
  - Estudo das relações entre elementos das demonstrações financeiras que se espera estejam em conformidade com um padrão previsível baseado na experiência da entidade ou do setor.

Ao aplicar estes procedimentos, o profissional de auditoria deve considerar os tipos de assuntos que exigiram ajustamentos contabilísticos em períodos precedentes.

- Indagações respeitantes a ações tomadas em reuniões de acionistas, conselhos de administração, comissões e outras reuniões que possam afetar as demonstrações financeiras.
- Leitura das demonstrações financeiras para considerar, na base da informação que chegou ao conhecimento do profissional de auditoria, se as demonstrações financeiras parecem ou não estar de acordo com a base de contabilidade indicada.
- Obtenção de relatórios de outros profissionais, se existirem e se considerados necessários, que tenham sido contratados para auditar ou rever as demonstrações financeiras de componentes da entidade.
- Indagações a pessoas que tenham a responsabilidade por matérias financeiras e contabilísticas respeitantes a, por exemplo:
  - Se todas as transações foram registadas.
  - Se as demonstrações financeiras foram ou não preparadas de acordo com a base de contabilidade indicada.
  - Alterações nas atividades comerciais da entidade ou nos princípios e práticas contabilísticas.
  - Matérias relativas às questões que se levantaram no decurso da aplicação dos procedimentos precedentes.
  - Obtenção de esclarecimentos escritos do órgão de gestão quando considerados apropriados.

No Apêndice 2 desta ISRE apresenta-se uma lista ilustrativa de procedimentos que são muitas vezes usados. A lista não é exaustiva, nem se pretende que todos os procedimentos sugeridos se apliquem a todos os trabalhos de revisão.

21. **O profissional de auditoria deve indagar acerca de acontecimentos subsequentes à data das demonstrações financeiras que possam exigir ajustamento ou divulgação nas mesmas.** O profissional de auditoria não tem qualquer responsabilidade de executar procedimentos a fim de identificar acontecimentos após a data do relatório de revisão.
22. **Se o profissional de auditoria tiver razões para crer que a informação sujeita a revisão possa estar materialmente distorcida, deve executar procedimentos adicionais ou mais extensos que sejam necessários para poder expressar uma garantia de fiabilidade negativa ou confirmar que é necessário um relatório modificado.**

### **Conclusões e relato**

23. **O relatório de revisão deve conter uma expressão clara de garantia de fiabilidade negativa. O profissional de auditoria deve rever e avaliar as conclusões extraídas da prova obtida como base para a expressão de garantia de fiabilidade negativa.**
24. **Com base no trabalho executado, o profissional de auditoria deve avaliar se qualquer informação obtida durante a revisão indica que as demonstrações financeiras não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais), de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
25. O relatório sobre uma revisão de demonstrações financeiras descreve o âmbito do trabalho a fim de habilitar o leitor a compreender a natureza do trabalho executado e a tornar claro que não foi feita uma auditoria e, portanto, que não é expressa uma opinião de auditoria.
26. **O relatório sobre a revisão de demonstrações financeiras deve conter os elementos básicos seguintes, geralmente com a seguinte disposição:**
  - (a) **Título;<sup>1</sup>**
  - (b) **Destinatário;**
  - (c) **Parágrafo de abertura ou introdutório incluindo:**
    - (i) **Identificação das demonstrações financeiras sobre as quais se executou a revisão; e**
    - (ii) **Uma declaração sobre a responsabilidade do órgão de gestão da entidade e a responsabilidade do profissional de auditoria;**
  - (d) **Parágrafo de âmbito, descrevendo a natureza de uma revisão, incluindo:**
    - (i) **Uma referência a esta ISRE aplicável a trabalhos de revisão, ou às normas nacionais ou práticas relevantes;**
    - (ii) **Uma declaração de que uma revisão está principalmente limitada a indagações e procedimentos analíticos; e**
    - (iii) **Uma declaração de que não foi feita uma auditoria, que os procedimentos efetuados proporcionam menos garantia de fiabilidade que uma auditoria e que não é expressa uma opinião de auditoria;**
  - (e) **Declaração de garantia de fiabilidade negativa;**

---

<sup>1</sup> Pode ser apropriado usar o termo “independente” no título para distinguir o seu relatório de outros relatórios que possam ser emitidos por outras pessoas, tais como pessoas da entidade, ou por outros profissionais que não estão sujeitos aos mesmos princípios éticos que o profissional de auditoria.

- (f) **Data do relatório;**
- (g) **Domicílio do profissional; e**
- (h) **Assinatura do profissional.**

Os Apêndices 3 e 4 desta ISRE contêm exemplos de relatórios de revisão.

**27. O relatório de revisão deve:**

- (a) **Declarar que nada chegou ao conhecimento do profissional de auditoria com base na revisão que o leve a concluir que as demonstrações financeiras não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais), de acordo com o referencial de relato financeiro identificada (garantia de fiabilidade negativa); ou**
- (b) **Se existirem matérias que chamaram a atenção do profissional de auditoria, descrever as matérias que põem em causa a imagem verdadeira e apropriada (ou uma apresentação apropriada, em todos os aspetos materiais) de acordo com o referencial de relato financeiro identificado incluindo, salvo impraticável, uma quantificação dos possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras e:**
  - (i) **Expressar uma reserva da garantia de fiabilidade negativa; ou**
  - (ii) **Quando o efeito da matéria for tão material e profundo para as demonstrações financeiras que o profissional de auditoria conclua que uma reserva não é adequada para divulgar a natureza errónea e incompleta das demonstrações financeiras, fazer uma declaração adversa de que as demonstrações financeiras não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais), de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; ou**
- (c) **Se tiver existido uma limitação de âmbito material, descrever a limitação e:**
  - (i) **Expressar uma reserva da garantia de fiabilidade negativa com respeito aos possíveis ajustamentos às demonstrações financeiras que pudessem ter sido determinados como necessários caso a limitação não existisse; ou**
  - (ii) **Quando o possível efeito da limitação for tão significativo e profundo que o profissional de auditoria conclua que não pode ser proporcionado nenhum nível de garantia de fiabilidade, não proporcionar qualquer garantia de fiabilidade.**

**28. O profissional de auditoria deve datar o relatório de revisão com a data em que a revisão seja concluída, que inclui a execução de procedimentos relativos a acontecimentos que ocorram até à data do relatório. Porém, uma vez que a responsabilidade do profissional de auditoria é a de relatar sobre as demonstrações financeiras tal como preparadas e apresentadas pelo órgão de gestão, não deve datar o relatório de revisão com data anterior à data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas pelo órgão de gestão.**

**Exemplo de uma carta de compromisso para uma revisão de demonstrações financeiras**

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

Ao Conselho de Administração (ou outro órgão de gestão equivalente):

Esta carta destina-se a confirmar o nosso entendimento acerca das condições e objetivos do nosso trabalho e da natureza e limitações dos serviços que vamos prestar.

Executaremos os seguintes serviços:

Faremos a revisão do balanço da Sociedade ABC relativo a 31 de dezembro de 20XX, e da respetiva demonstração dos resultados e demonstração dos fluxos de caixa referentes ao ano findo naquela data, de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis a revisões). Não executaremos uma auditoria de tais demonstrações financeiras e, conseqüentemente, não expressaremos uma opinião de auditoria sobre as mesmas. Por isso, esperamos relatar sobre as demonstrações financeiras da forma que se segue:

(ver Apêndice 3 a esta ISRE)

A responsabilidade pelas demonstrações financeiras, incluindo as adequadas divulgações, é do órgão de gestão da sociedade. Isto inclui a manutenção de registos contabilísticos e de controlos internos adequados e a seleção e aplicação de políticas contabilísticas. (Como parte do nosso processo de revisão, solicitaremos declarações escritas ao órgão de gestão relativamente às asserções feitas com respeito à revisão<sup>1</sup>).

Esta carta mantém-se válida para anos futuros a menos que cancelada, alterada ou substituída (se aplicável).

O nosso trabalho não pode ser entendido para divulgar se existem ou não fraudes ou erros, ou atos ilegais. Porém, informá-los-emos de quaisquer matérias que cheguem ao nosso conhecimento.

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

XYZ & C<sup>a</sup>.

Tomámos conhecimento em nome da Sociedade ABC

(assinada)

.....

Nome e Título

Data

---

<sup>1</sup> Esta frase deve ser usada à discrição do profissional de auditoria.

**Exemplos de procedimentos detalhados que podem ser executados num trabalho de revisão de demonstrações financeiras**

1. Os procedimentos de indagação e de revisão analítica executados numa revisão de demonstrações financeiras são determinados pelo julgamento do profissional de auditoria. Os procedimentos listados a seguir destinam-se apenas exemplos ilustrativos. Não se pretende que todos os procedimentos sugeridos se apliquem a todos os trabalhos de revisão. Este Apêndice não se destina a servir de programa ou de check list na condução de uma revisão.

**Geral**

2. Debater os termos e o âmbito do trabalho com o cliente e com a equipa de trabalho.
3. Preparar uma carta de compromisso fixando os termos e o âmbito do trabalho.
4. Obter conhecimento das atividades empresariais do cliente e do sistema para registar a informação financeira e preparar as demonstrações financeiras.
5. Indagar se toda a informação financeira é registada:
  - (a) De forma completa;
  - (b) Prontamente; e
  - (c) Após a necessária autorização.
6. Obter os balancetes do razão geral e auxiliares e verificar se estão de acordo com as demonstrações financeiras.
7. Analisar os resultados de auditorias e de revisões anteriores, incluindo os ajustamentos contabilísticos que foram necessários.
8. Indagar se houve quaisquer mudanças significativas na entidade desde o ano anterior (nomeadamente, mudanças de detentores do capital ou alterações na estrutura de capital).
9. Indagar acerca das políticas contabilísticas e verificar se:
  - (a) Cumprem ou não as normas locais ou internacionais;
  - (b) Foram aplicadas de forma apropriada; e
  - (c) Foram consistentemente aplicadas e, se não, considerar se foi feita divulgação de quaisquer alterações nas políticas contabilísticas.
10. Ler as atas das reuniões de acionistas, do conselho de administração e de outros órgãos apropriados a fim de identificar assuntos que possam ser importantes para a revisão.
11. Indagar se as decisões tomadas nas reuniões de acionistas, de conselhos de administração ou equivalentes que afetem as demonstrações financeiras foram nelas apropriadamente refletidas.
12. Indagar acerca da existência de transações com partes relacionadas, a forma como tais transações têm sido contabilizadas e se as partes relacionadas têm sido devidamente divulgadas.

13. Indagar acerca de contingências e de compromissos.
14. Indagar acerca de planos para alienar ativos significativos ou segmentos de negócio.
15. Obter as demonstrações financeiras e debater com o órgão de gestão aspectos importantes das mesmas.
16. Considerar a adequação das divulgações nas demonstrações financeiras e a sua adequação quanto à classificação e apresentação.
17. Comparar os resultados mostrados nas demonstrações financeiras do período corrente com os mostrados nas demonstrações financeiras de períodos anteriores e, se disponíveis, com orçamentos e previsões.
18. Obter explicações do órgão de gestão relativas a quaisquer flutuações não usuais ou inconsistências nas demonstrações financeiras.
19. Considerar o efeito de quaisquer erros não ajustados quer individualmente quer em agregado. Informar o órgão de gestão sobre os erros e determinar de que forma os erros não ajustados vão influenciar o relatório da revisão.
20. Considerar a obtenção de uma declaração de responsabilidade do órgão de gestão.

#### **Caixa e depósitos bancários**

21. Obter as reconciliações bancárias. Indagar acerca de quaisquer itens antigos ou não usuais na reconciliação.
22. Indagar acerca de transferências entre contas de caixa e depósitos bancários no período antes e após a data da revisão.
23. Indagar se existem ou não quaisquer restrições nestas contas.

#### **Contas a receber**

24. Indagar sobre as políticas contabilísticas no reconhecimento inicial de contas a receber e determinar se foram concedidos quaisquer abatimentos em tais transações.
25. Obter detalhe das contas a receber e confirmar se o total confere com o balancete.
26. Obter e considerar explicações de variações significativas nos saldos das contas quando comparados com períodos anteriores ou com quantias previsionais.
27. Obter uma análise por antiguidade das contas a receber. Indagar acerca das razões de contas inusitadamente grandes, de saldos credores nas contas ou de quaisquer outros saldos não usuais e indagar acerca da cobrabilidade de todas as contas a receber.
28. Debater com o órgão de gestão a classificação nas demonstrações financeiras das contas a receber, incluindo os saldos não correntes, os saldos credores líquidos e quantias vencidas de acionistas, administradores, diretores e de outras partes em relação de dependência.
29. Indagar acerca do método para identificar as contas com atrasos nos pagamentos e do método para constituir provisões para as contas de cobrança duvidosa e considerar a sua razoabilidade.
30. Indagar se as contas a receber foram dadas como penhor, cedidas a empresas de factoring ou descontadas.
31. Indagar acerca dos procedimentos aplicados para assegurar que foi feito o corte apropriado das vendas e devoluções de vendas.

32. Indagar se as contas representam mercadorias à consignação e, se for o caso, se foram feitos ajustamentos para reverter estas transações e incluir as mercadorias nos inventários.
33. Indagar se após a data do balanço foram emitidos quaisquer créditos significativos relativos a créditos registados e se foram feitas provisões para essas quantias.

#### **Inventários**

34. Obter a lista de inventários e determinar se:
  - (a) O total concorda com o saldo do balancete; e
  - (b) A lista se baseia numa contagem física do inventário.
35. Indagar sobre o método de contagem dos inventários.
36. Sempre que não se fizer uma contagem física à data do balanço, indagar se a entidade:
  - (a) Usa um sistema de inventário permanente e se fazem comparações periódicas com as quantidades reais detidas, e
  - (b) Usa ou não um sistema de custeio integrado e se tem produzido informação fiável no passado.
37. Debater os ajustamentos feitos que resultaram da última contagem física dos inventários.
38. Indagar acerca dos procedimentos aplicados no controlo do corte e quaisquer movimentos de inventários.
39. Indagar acerca da base utilizada na valorização de cada categoria do inventário e, em particular, no que respeita à eliminação de lucros entre departamentos. Indagar se o inventário está valorizado ao mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido.
40. Considerar a consistência com que os métodos de mensuração dos inventários têm sido aplicados, incluindo fatores tais como materiais, mão-de-obra e despesas gerais.
41. Comparar os totais das categorias de inventários mais importantes com as de períodos anteriores e com as previstas para o período corrente. Indagar acerca das principais flutuações e diferenças.
42. Comparar a rotação do inventário com a de períodos anteriores.
43. Indagar sobre o método utilizado para identificar os inventários dormentes e obsoletos e se tais inventários foram contabilizados pelo seu valor realizável líquido.
44. Indagar se quaisquer existências foram consignadas à entidade e, nesse caso, se foram feitos ajustamentos para excluir tais mercadorias dos inventários.
45. Indagar se quaisquer inventários foram dados como penhor, armazenados em outras localizações ou à consignação de outrem e considerar se tais transações foram apropriadamente contabilizadas.

#### **Investimentos (incluindo entidades associadas e títulos negociáveis)**

46. Obter uma lista dos investimentos à data do balanço e determinar se concorda ou não com o balancete.
47. Indagar acerca da política contabilística aplicada aos investimentos.
48. Indagar do órgão de gestão acerca dos valores escriturados relativos aos investimentos. Considerar se há quaisquer problemas de realização.

49. Considerar se tem havido uma correta contabilização das mais e menos valias e do rendimento dos investimentos financeiros.
50. Indagar acerca da classificação dos investimentos a longo prazo e a curto prazo.

#### **Ativos tangíveis e depreciação**

51. Obter uma lista dos ativos tangíveis indicando o custo e a depreciação acumulada e determinar se concorda com o balancete.
52. Indagar acerca das políticas contabilísticas aplicadas quanto à depreciação e quanto à distinção entre itens de capital e itens de manutenção. Considerar se os ativos sofreram imparidade de valor material e permanente.
53. Debater com o órgão de gestão os aumentos e abates às contas de ativos tangíveis e a contabilização de mais e menos valias em vendas ou abates. Indagar se todas essas transações foram contabilizadas.
54. Indagar acerca da consistência com que têm sido aplicados o método de depreciação e taxas de depreciação e comparar a quantia da depreciação com a de anos anteriores.
55. Indagar se existem ónus sobre a propriedade.
56. Confirmar se os acordos de locação foram devidamente refletidos nas demonstrações financeiras em conformidade com os atuais normativos contabilísticos.

#### **Gastos antecipados, ativos intangíveis e outros ativos**

57. Obter decomposições que identifiquem a natureza destas contas e debater com o órgão de gestão a respetiva recuperação.
58. Indagar sobre a base de registo destas contas e no caso dos ativos intangíveis os métodos de amortização usados.
59. Comparar os saldos das contas de gastos com as de períodos anteriores e debater com o órgão de gestão variações significativas.
60. Debater com o órgão de gestão a classificação das contas entre curto e médio e longo prazo.

#### **Empréstimos obtidos**

61. Obter do órgão de gestão um detalhe dos empréstimos obtidos e confirmar se o total concorda com o balancete.
62. Indagar se existem quaisquer empréstimos em que o órgão de gestão não tenha cumprido qualquer cláusula contratual e, em caso afirmativo, indagar quais as ações que o órgão de gestão tomou e se foram feitos os ajustamentos devidos nas demonstrações financeiras.
63. Considerar a razoabilidade do gasto financeiro em relação aos saldos dos empréstimos.
64. Indagar se os empréstimos obtidos estão garantidos.
65. Indagar se os empréstimos obtidos foram classificados entre não correntes e correntes.

#### **Contas a pagar**

66. Indagar sobre as políticas contabilísticas para o reconhecimento de compras e contas a pagar e se a entidade tem direito a quaisquer abatimentos obtidos nestas transações.
67. Obter e considerar explicações de variações significativas nos saldos das contas quando comparados com períodos anteriores ou com quantias previsionais.

68. Obter um detalhe das contas a pagar e confirmar se o total concorda com o balancete.
69. Indagar se os saldos são reconciliados com os extratos dos credores e comparar com saldos de períodos anteriores. Comparar o volume de movimento com períodos anteriores.
70. Considerar se existem passivos significativos por registrar.
71. Indagar se são divulgados em separado as contas a pagar a acionistas, administradores, diretores e outras partes em relação de dependência

#### **Passivos acrescidos e contingentes**

72. Obter um detalhe dos passivos acrescidos e confirmar se o total concorda com o balancete.
73. Comparar os principais saldos das contas dos respectivos gastos com contas similares de períodos anteriores.
74. Indagar sobre as aprovações destes acréscimos, condições de pagamento, cumprimento das condições, existências de colaterais e classificação.
75. Indagar acerca do método de determinar os passivos acrescidos.
76. Indagar quanto à natureza das quantias incluídas nos passivos contingentes e nos compromissos.
77. Indagar se existem quaisquer passivos reais ou contingentes que não tenham sido registrados nas contas. Caso existam, debater com o órgão de gestão se devem ser feitas provisões nas contas, ou se deve ser feita divulgação nas notas anexas às demonstrações financeiras.

#### **Impostos sobre o rendimento e outros impostos**

78. Indagar do órgão de gestão se existiram quaisquer acontecimentos, incluindo problemas com as autoridades fiscais, que possam ter um efeito significativo nos impostos a pagar pela entidade.
79. Considerar o gasto de imposto relativamente ao rendimento da entidade do período.
80. Indagar do órgão de gestão quanto à adequação dos impostos a pagar correntes e diferidos registrados incluindo as provisões a respeito de períodos anteriores.

#### **Acontecimentos subsequentes**

81. Obter do órgão de gestão as mais recentes demonstrações financeiras intercalares e compará-las com as demonstrações financeiras que estão a ser revistas ou com as respeitantes a períodos comparáveis do ano precedente.
82. Indagar sobre acontecimentos após a data do balanço que pudessem ter um efeito material nas demonstrações financeiras sob revisão e, em particular, indagar se:
  - (a) Surgiram após a data do balanço quaisquer compromissos ou incertezas significativos;
  - (b) Ocorreram até à data da indagação quaisquer alterações significativas no capital social, nas dívidas a longo prazo ou no fundo de manio; e
  - (c) Foram feitos quaisquer ajustamentos não usuais entre a data do balanço e a data da indagação com efeitos no período de relato.

Considerar a necessidade de ajustamentos ou de divulgação nas demonstrações financeiras.

83. Obter e ler as atas das reuniões de acionistas, do conselho de administração e de outros órgãos apropriados subsequentes à data do balanço.

**Litígios**

84. Indagar do órgão de gestão se a entidade está sujeita a quaisquer ações legais interpostas, pendentes ou em curso. Considerar o respetivo efeito nas demonstrações financeiras.

**Capital próprio**

85. Obter e considerar um desenvolvimento dos movimentos nas contas de capital próprio, incluindo novas emissões, abates e dividendos.
86. Indagar se existem quaisquer restrições sobre lucros retidos ou sobre outras contas de capital próprio.

**Operações**

87. Comparar os resultados com os dos períodos anteriores e com os previstos para o período corrente. Debater variações significativas com o órgão de gestão.
88. Confirmar se o reconhecimento das vendas e dos gastos mais importantes tiveram ou não lugar nos períodos apropriados.
89. Considerar os itens extraordinários e não usuais.
90. Considerar e debater com o órgão de gestão as relações entre elementos relacionados na conta de réditos e avaliar a respetiva razoabilidade no contexto de relações similares referentes a períodos anteriores e de outras informações disponíveis ao profissional de auditoria.

**Exemplo de um relatório de revisão sem reservas**

RELATÓRIO DE REVISÃO PARA.....

Procedemos à revisão do balanço da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20xx e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, em anexo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade do órgão de gestão da sociedade. A nossa responsabilidade é a de emitir um relatório sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa revisão.

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2400 (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis a trabalhos de revisão). Esta norma exige que planeemos e executemos a revisão a fim de obter garantia moderada sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma revisão é restrita principalmente a indagações ao pessoal da sociedade e a procedimentos analíticos aplicados a dados financeiros e, por conseguinte, proporciona menos garantia de fiabilidade do que uma auditoria. Não efetuamos uma auditoria e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

Baseados na nossa revisão, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras anexas não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais) de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.<sup>1</sup>

O PROFISSIONAL DE AUDITORIA

Data

Domicílio

---

<sup>1</sup> Ou indicar as normas de contabilidade nacionais relevantes

**Exemplos de relatórios de revisão com reservas****Reserva devido a uma derrogação de Normas Internacionais de Contabilidade**

RELATÓRIO DE REVISÃO PARA.....

Procedemos à revisão do balanço da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20xx e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, em anexo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade do órgão de gestão da sociedade. A nossa responsabilidade é a de emitir um relatório sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa revisão.

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2400 (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis a trabalhos de revisão). Esta norma exige que planeemos e executemos a revisão a fim de obter garantia moderada sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma revisão é restrita principalmente a indagações ao pessoal da sociedade e a procedimentos analíticos aplicados a dados financeiros e, por conseguinte, proporciona menos garantia de fiabilidade do que uma auditoria. Não efetuamos uma auditoria e, consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

O órgão de gestão informou-nos de que o inventário foi mensurado ao seu custo o qual excede o valor realizável líquido. Os cálculos do órgão de gestão, que analisámos, mostram que o inventário, se fosse valorizado pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido tal como requerido pelas Normas Internacionais de Contabilidade<sup>1</sup>, teria sido reduzido em X, e o resultado líquido e os capitais próprios teriam sido reduzidos em Y.

Baseados na nossa revisão, exceto quanto aos efeitos da sobreavaliação dos inventários descrita no parágrafo anterior, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as demonstrações financeiras anexas não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais) de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

O PROFISSIONAL DE AUDITORIA

Data

Domicílio

---

<sup>1</sup> Ou indicar as normas de contabilidade nacionais relevantes

## **Relatório adverso devido a derrogação de Normas Internacionais de Contabilidade**

### RELATÓRIO DE REVISÃO A .....

Procedemos à revisão do balanço da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20xx e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, em anexo. Estas demonstrações financeiras são da responsabilidade do órgão de gestão da sociedade. A nossa responsabilidade é a de emitir um relatório sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa revisão.

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2400 (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis a trabalhos de revisão). Esta norma exige que planeemos e executemos a revisão a fim de obter garantia moderada sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma revisão é restrita principalmente a indagações ao pessoal da sociedade e a procedimentos analíticos aplicados a dados financeiros e, por conseguinte, proporciona menos garantia de fiabilidade do que uma auditoria. Não efetuamos uma auditoria e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conforme referido na nota X, estas demonstrações financeiras não refletem a consolidação das demonstrações financeiras das sociedades subsidiárias, cujo investimento é contabilizado na base do custo. De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade<sup>2</sup>, as demonstrações financeiras das subsidiárias deviam ser consolidadas.

Baseados na nossa revisão, devido ao efeito profundo nas demonstrações financeiras da matéria descrita no parágrafo anterior, as demonstrações financeiras anexas não dão uma imagem verdadeira e apropriada (ou não estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais) de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

### O PROFISSIONAL DE AUDITORIA

Data

Domicílio

---

<sup>2</sup> Ou indicar as normas de contabilidade nacionais relevantes

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE REVISÃO 2410**  
**REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO**  
**AUDITOR INDEPENDENTE DA ENTIDADE**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-3
Princípios gerais de uma revisão de informação financeira intercalar	4-6
Objetivo de um trabalho para rever informação financeira intercalar	7-9
Aceitação dos termos do trabalho	10-11
Procedimentos para uma revisão de informação financeira intercalar	12-29
Avaliação de distorções	30-33
Declarações do órgão de gestão	34-35
Responsabilidade do auditor por informação suplementar	36-37
Comunicação	38-42
Relato da natureza, extensão e resultados da revisão da informação financeira intercalar	43-63
Documentação	64
Data de eficácia	65
Apêndice 1: Exemplo de uma carta de compromisso para uma revisão de informação financeira intercalar	
Apêndice 2: Procedimentos analíticos que o auditor pode considerar quando efetua uma revisão de informação financeira intercalar	
Apêndice 3: Exemplo de uma declaração do órgão de gestão	
Apêndice 4: Exemplos de relatórios de revisão sobre informação financeira intercalar	
Apêndice 5: Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas relativa a uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável	
Apêndice 6: Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas relativa a uma limitação de âmbito não imposta pelo órgão de gestão	
Apêndice 7: Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão adversa relativa a uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável	

---

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

## Introdução

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

## Princípios gerais de uma revisão de demonstrações financeiras

4. **O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras anuais da entidade.** Estes requisitos éticos regem as responsabilidades profissionais do auditor nas seguintes áreas: independência, integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade, comportamento profissional, e normas técnicas.
5. **O auditor deve implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho individual.** Os elementos de controlo de qualidade que são relevantes para um trabalho individual incluem responsabilidades de liderança quanto à qualidade do trabalho, requisitos éticos, aceitação e continuação de relacionamentos com o cliente e trabalhos específicos, alocação das equipas de trabalho, desempenho do trabalho, e monitorização.

---

<sup>1</sup> Por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board

6. **O auditor deve planejar e executar a revisão com uma atitude de ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originem que a informação financeira intercalar exija um ajustamento material para que ela esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.** Uma atitude de ceticismo profissional significa que o auditor faz uma apreciação crítica, com espírito interrogativo, sobre a validade da prova obtida e está alerta para prova que contradiga ou coloque dúvidas sobre a fiabilidade dos documentos ou afirmações do órgão de gestão da entidade.

### **Objetivo de um trabalho para rever informação financeira intercalar**

7. O objetivo de um trabalho para rever informação financeira intercalar é o de habilitar o auditor a expressar uma conclusão sobre se, com base na revisão, algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. O auditor faz indagações, e executa procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão a fim de reduzir para um nível moderado o risco de expressar uma conclusão inapropriada quando a informação financeira intercalar estiver materialmente distorcida.
8. O objetivo de uma revisão de informação financeira intercalar difere significativamente do de uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Uma revisão de informação financeira intercalar não proporciona uma base para expressar uma opinião sobre se a informação financeira dá uma imagem verdadeira e apropriada, ou está apresentada de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.
9. Uma revisão, ao contrário de uma auditoria, não é concebida para obter garantia razoável de fiabilidade de que a informação financeira intercalar está isenta de distorções materiais. Uma revisão consiste em fazer indagações, principalmente de pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e aplicar procedimentos analíticos e outros de revisão. Uma revisão pode chamar a atenção do auditor para matérias significativas, mas não proporciona toda a prova que seria exigida numa auditoria.

### **Aceitação dos termos do trabalho**

10. **O auditor e o cliente devem acordar os termos do trabalho.**
11. Os termos acordados do trabalho são geralmente expressos numa carta de compromisso. Este tipo de comunicação ajuda a evitar mal entendidos com respeito à natureza do trabalho e, em particular, ao objetivo e âmbito da revisão, às responsabilidades do órgão de gestão, à extensão das responsabilidades do auditor, à garantia de fiabilidade obtida, e à natureza e forma do relatório. A carta cobre geralmente os seguintes assuntos:
- O objetivo de uma revisão de informação financeira intercalar.
  - O âmbito da revisão.
  - A responsabilidade do órgão de gestão pela informação financeira intercalar.
  - A responsabilidade do órgão de gestão em estabelecer e manter um controlo interno eficaz relevante para a preparação da informação financeira intercalar.
  - A responsabilidade do órgão de gestão em pôr à disposição do auditor todos os registos financeiros e respetiva informação.

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

- O acordo do órgão de gestão para proporcionar declarações escritas ao auditor para confirmar declarações feitas verbalmente durante a revisão, bem como declarações que estejam implícitas nos registos da entidade.
- A forma e conteúdo previstos do relatório a emitir, incluindo a identidade do destinatário do relatório.
- O acordo do órgão de gestão de que sempre que qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indicar que a informação financeira foi sujeita a revisão pelo auditor da entidade, o relatório de revisão será também incluído no documento.

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

### **Procedimentos para uma revisão de informação financeira intercalar**

#### **Compreender a entidade e o seu ambiente, incluindo o seu controlo interno**

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

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

identificar matérias que possam afetar a informação financeira intercalar do período corrente.

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

18. Este conhecimento habilita o auditor a focar as indagações feitas, e os procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados na execução de uma revisão de informação financeira intercalar de acordo com esta ISRE. Como parte deste processo de conhecimento, o auditor faz geralmente indagações do auditor precedente e, quando praticável, revê a documentação desse auditor relativa à auditoria anual precedente, e relativa a quaisquer períodos intercalares anteriores que tenham sido revistos pelo auditor precedente. Ao fazê-lo, o auditor considera a natureza de quaisquer distorções corrigidas, e quaisquer distorções por corrigir agregadas pelo auditor precedente, quaisquer riscos significativos, incluindo o risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão, e de matérias de contabilização e de relato significativas que possam ser de importância continuada, tais como fraquezas materiais no controlo interno.

**Indagações, procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão**

19. **O auditor deve fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias financeiras e de contabilidade, e executar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão que o habilitem a concluir se, na base dos procedimentos executados, algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
20. Uma revisão geralmente não exige testes aos registos contabilísticos por meio de inspeção, observação ou confirmação. Os procedimentos para executar uma revisão de informação financeira intercalar são tipicamente limitados a fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e a aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão, e não para corroborar a informação obtida respeitante a matérias contabilísticas significativas para a informação financeira intercalar. O conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, os resultados da avaliação do risco relativos à auditoria precedente e a consideração da materialidade feitos pelo auditor no que diz respeito à informação financeira intercalar, afeta a natureza e extensão das indagações feitas, e dos procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão aplicados.
21. O auditor geralmente executa os seguintes procedimentos:
- Ler as atas das reuniões de acionistas, dos encarregados da governação, e de outros órgãos de gestão apropriados para identificar matérias que possam afetar a informação financeira intercalar, e indagar acerca de matérias tratadas nas reuniões cujas atas não estejam ainda disponíveis e que possam afetar a informação financeira intercalar.
  - Considerar o efeito, se existir, de matérias que deem origem a uma modificação do relatório de auditoria ou de revisão, ajustamentos contabilísticos ou a distorções não corrigidas, no momento da auditoria ou revisão anteriores.
  - Comunicar, sempre que apropriado, com outros auditores que estejam a executar uma revisão da informação financeira intercalar dos componentes significativos da entidade que relata.
  - Indagar de membros do órgão de gestão responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e de outros conforme apropriado acerca do seguinte:

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

- Se a informação financeira intercalar foi preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
  - Se houve quaisquer alterações em princípios contabilísticos ou em métodos de os aplicar.
  - Se quaisquer transações novas necessitaram a aplicação de um novo princípio contabilístico.
  - Se a informação financeira intercalar contém quaisquer distorções conhecidas não corrigidas.
  - Situações não usuais ou complexas que possam ter afetado a informação financeira intercalar, tais como uma concentração de atividades empresariais ou a alienação de um segmento do negócio.
  - Pressupostos significativos que sejam relevantes para a mensuração ou divulgação do justo valor e a intenção e capacidade do órgão de gestão para tomar medidas a favor da entidade.
  - Se foram apropriadamente contabilizadas transações com partes relacionadas e divulgadas na informação financeira intercalar.
  - Alterações significativas em compromissos e obrigações contratuais.
  - Alterações significativas em passivos contingentes incluindo litígios ou reclamações.
  - Conformidade com contratos de dívida.
  - Matérias acerca das quais se levantaram questões no decurso da aplicação de procedimentos de revisão.
  - Transações significativas que ocorreram nos últimos dias do período intercalar ou nos primeiros dias do período intercalar seguinte.
  - Conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que afete a entidade envolvendo:
    - Órgão de gestão;
    - Empregados que tenham papéis significativos no controlo interno; ou
    - Outros em que a fraude possa ter um efeito material na informação financeira intercalar.
  - Conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou de suspeita de fraude, que afete a informação financeira intercalar da entidade comunicada pelos empregados, antigos empregados, analistas, reguladores, ou por outros.
  - Conhecimento de qualquer incumprimento de leis e regulamentos, real ou possível, que possa ter um efeito material na informação financeira intercalar.
- Aplicar procedimentos analíticos à informação financeira intercalar concebidos para identificar relacionamentos e itens individuais que pareçam ser não usuais e que possam refletir uma distorção material na informação financeira intercalar. Os procedimentos analíticos podem incluir análises de rácios e técnicas estatísticas tais como análises de tendências ou análises de regressão e podem ser executados manualmente ou através do

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

uso de técnicas assistidas por computador. O Apêndice 2 a esta ISRE contém exemplos de procedimentos analíticos que o auditor pode considerar ao executar uma revisão de informação financeira intercalar.

- Ler a informação financeira intercalar, e considerar se algo chamou a sua atenção que faça com que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
22. O auditor pode executar muitos dos procedimentos de revisão antes ou em simultâneo com a preparação pela entidade da informação financeira intercalar. Por exemplo, pode ser praticável atualizar o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e começar a ler as atas antes do fim do período intercalar. Executar alguns dos procedimentos de revisão mais cedo no período intercalar também permite a identificação e consideração mais cedo de matérias contabilísticas significativas que afetam a informação financeira intercalar.
23. O auditor que executa a revisão de informação financeira intercalar é também contratado para executar uma auditoria das demonstrações financeiras anuais da entidade. Por conveniência e eficiência, o auditor pode decidir executar determinados procedimentos simultaneamente com a revisão da informação financeira intercalar. Por exemplo, a informação obtida a partir da leitura das atas de reuniões do conselho de administração em conexão com a revisão da informação financeira intercalar pode também ser usada para a auditoria anual. O auditor pode também decidir executar, na altura da revisão intercalar, procedimentos de auditoria que seriam necessários executar para a auditoria das demonstrações financeiras anuais, por exemplo, executando procedimentos de auditoria em transações significativas ou não usuais que ocorreram durante o período, tais como concentrações de atividades empresariais, reestruturações, ou transações significativas.
24. Uma revisão de informação financeira intercalar não exige geralmente corroboração das indagações acerca de litígios ou reclamações. Não é, por isso, geralmente necessário enviar uma carta de indagação ao advogado da entidade. Pode, contudo, ser apropriado comunicação direta com o advogado com respeito a litígios e reclamações se uma matéria chamar a atenção que dê origem a que o auditor questione se a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e o auditor acreditar que o advogado da entidade pode ter informação pertinente.
25. O auditor deve obter prova de que a informação financeira intercalar confirma ou está reconciliada com os registos contabilísticos subjacentes. O auditor pode obter essa prova comparando a informação financeira intercalar com:
- (a) Os registos contabilísticos, tais como o razão geral, ou um mapa de consolidação que confirme ou reconcilie com os registos contabilísticos; e
  - (b) Outros dados de suporte nos registos da entidade conforme necessário.
26. **O auditor deve indagar se o órgão de gestão identificou todos os acontecimentos até à data do relatório de revisão que possam exigir ajustamento à informação financeira intercalar ou divulgação.** Não é necessário que o auditor execute outros procedimentos para identificar os acontecimentos que ocorram após a data do relatório de revisão.

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

### **Avaliação de distorções**

30. **O auditor deve avaliar, individualmente e em agregado, se as distorções não corrigidas que chegaram ao seu conhecimento são materiais para a informação financeira intercalar.**
31. Uma revisão de informação financeira intercalar, ao contrário de um trabalho de auditoria, não é concebida para obter garantia razoável de fiabilidade de que a informação financeira intercalar está isenta de distorção material. Porém, as distorções que chegaram ao conhecimento do auditor, incluindo divulgações não adequadas, são avaliadas individualmente e em agregado para determinar se é necessário efetuar um ajustamento material à informação financeira intercalar para que ela esteja preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
32. O auditor exerce julgamento profissional ao avaliar a materialidade de quaisquer distorções que a entidade não tenha corrigido. O auditor considera matérias tais como a natureza, causa e quantia das distorções, se as distorções foram originadas no ano anterior ou no período

intercalar do ano corrente, e o potencial efeito das distorções em futuros períodos intercalares ou anuais.

33. O auditor pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções necessitam de ser agregadas, porque espera que a agregação de tais quantias não teria claramente um efeito material na informação financeira intercalar. Ao fazer isso, o auditor considera o facto de que a determinação da materialidade envolve tanto considerações quantitativas como qualitativas, e que as distorções de uma quantia relativamente pequena pode apesar de tudo ter um efeito material na informação financeira intercalar.

#### **Declarações do órgão de gestão**

34. **O auditor deve obter declaração escrita do órgão de gestão de que:**
- (a) **Reconhece a sua responsabilidade pela conceção e implementação do controlo interno para evitar e detetar fraudes e erros;**
  - (b) **A informação financeira intercalar é preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;**
  - (c) **Acredita que o efeito das distorções materiais não corrigidas agregadas pelo auditor durante a revisão não é material, tanto individualmente como em agregado, para a informação financeira intercalar tomada como um todo. Um resumo de tais itens é incluído ou anexado às declarações escritas;**
  - (d) **Divulgou ao auditor todos os factos significativos relativos a quaisquer fraudes ou suspeitas de fraude conhecidas do órgão de gestão que possam ter afetado a entidade;**
  - (e) **Divulgou ao auditor os resultados da sua avaliação dos riscos de a informação financeira intercalar poder estar materialmente distorcida em consequência de fraude;**
  - (f) **Divulgou ao auditor todas as inconformidades conhecidas, reais ou potenciais, com leis ou regulamentos cujos efeitos devam ser considerados aquando da preparação da informação financeira intercalar; e**
  - (g) **Divulgou ao auditor todos os acontecimentos significativos que ocorreram subsequentes à data do balanço e até à data do relatório de revisão que possam exigir ajustamento ou divulgação na informação financeira intercalar.**
35. O auditor deve obter declarações adicionais conforme apropriado relacionadas com matérias específicas do negócio ou setor da entidade. No Apêndice 3 a esta ISRE apresenta-se uma carta exemplificativa de declarações do órgão de gestão.

#### **Responsabilidade do auditor por informação suplementar**

36. **O auditor deve ler a informação suplementar que acompanha a informação financeira intercalar para considerar se alguma dessa informação é materialmente inconsistente com a informação financeira intercalar.** Se o auditor identificar uma inconsistência material, deve considerar se a informação financeira intercalar ou a informação suplementar necessita de ser emendada. Se for necessária uma emenda na informação financeira intercalar e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor considera as implicações no relatório de revisão. Se for necessária uma emenda na informação suplementar e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor considera incluir no relatório de revisão um parágrafo

adicional descrevendo a inconsistência material, ou toma outras medidas, tais como reter a emissão do relatório de revisão ou abandonar o trabalho. Por exemplo, o órgão de gestão pode apresentar formas alternativas de medição de resultados que retratam o desempenho financeiro de forma mais positiva do que aquela que expressa a informação financeira intercalar, e dá-se ênfase excessiva a essas formas alternativas, não estando claramente definidas nem claramente reconciliadas com a informação financeira intercalar de tal forma que são confusas e potencialmente enganadoras.

37. **Se uma matéria chegar ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que a informação suplementar pareça incluir uma distorção material de facto, deve debater a matéria com o órgão de gestão da entidade.** Ao ler a informação suplementar com a finalidade de identificar inconsistências materiais, pode chegar ao conhecimento do auditor uma distorção aparente material de facto (isto é, informação, não relacionada com matérias que apareçam na informação financeira intercalar, que seja incorretamente declarada ou apresentada). Ao discutir a matéria com o órgão de gestão da entidade, o auditor considera a validade da informação suplementar e as respostas do órgão de gestão às suas indagações, se existem diferenças válidas de julgamento ou de opinião, e se solicita ao órgão de gestão para fazer uma consulta a um terceiro qualificado para resolver a aparente distorção de facto. Se for necessária uma emenda para corrigir uma distorção de facto e o órgão de gestão recusar fazer a emenda, o auditor deve considerar tomar outras medidas conforme apropriado, tal como notificar os encarregados da governação e obter aconselhamento jurídico.

### **Comunicação**

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

apropriado é afetada pela probabilidade de conluio ou envolvimento de um membro do órgão de gestão. O auditor também considera a necessidade de relatar tais matérias aos encarregados da governação e as implicações para a revisão.

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

### **Relato da natureza, extensão e resultados da revisão da informação financeira intercalar**

43. **O auditor deve emitir um relatório escrito que contenha o seguinte:**

- (a) **Um título apropriado.**
- (b) **Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.**
- (c) **Identificação da informação financeira intercalar sujeita a revisão, incluindo a identificação do título de cada uma das demonstrações contidas no conjunto completo ou sintético de demonstrações financeiras e a data e período cobertos pela informação financeira intercalar.**
- (d) **Se a informação financeira intercalar compreender um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável concebido para atingir uma apresentação apropriada, uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada da informação financeira intercalar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
- (e) **Noutras circunstâncias, uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação da informação financeira intercalar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.**
- (f) **Uma declaração de que o auditor é responsável por expressar uma conclusão sobre a informação financeira intercalar baseada na revisão.**
- (g) **Uma declaração de que a revisão da informação financeira intercalar foi conduzida de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão (ISRE) 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade", e uma declaração de que tal revisão consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias financeiras e contabilísticas, e pela aplicação de procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão.**
- (h) **Uma declaração de que uma revisão é substancialmente menor em âmbito que do que uma auditoria conduzida de acordo com Normas Internacionais de Auditoria e, conseqüentemente, não habilita o auditor a obter garantia de fiabilidade de que tomará conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria e que por isso não é expressa qualquer opinião de auditoria.**

- (i) **Se a informação financeira intercalar compreender um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável concebido para atingir uma apresentação apropriada, uma conclusão sobre se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não dá uma imagem verdadeira e apropriada, ou não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro); ou**
- (j) **Noutras circunstâncias, uma conclusão sobre se algo chamou a sua atenção que o leve a concluir que a informação financeira intercalar não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (incluindo uma referência à jurisdição ou país de origem do referencial de relato financeiro quando esse referencial não for as Normas Internacionais de Relato Financeiro).**
- (k) **A data do relatório.**
- (l) **A localização do país ou da jurisdição do auditor.**
- (m) **A assinatura do auditor.**

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

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

#### **Derrogação do referencial de relato financeiro aplicável**

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

divulgar a natureza errónea ou incompleta da informação financeira intercalar, deve expressar uma conclusão adversa. No Apêndice 7 a esta ISRE são apresentados exemplos ilustrativos de relatórios de revisão com uma conclusão adversa.

#### **Limitação no âmbito**

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

#### **Limitação no âmbito imposta pelo órgão de gestão**

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

#### **Outras limitações no âmbito**

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

considera se essa limitação no âmbito ainda existe e, em caso afirmativo, as implicações para o relatório de revisão.

#### **Continuidade e incertezas significativas**

55. Em determinadas circunstâncias, pode ser adicionado ao relatório de revisão um parágrafo de ênfase, sem afetar a conclusão do auditor, para evidenciar uma matéria que está incluída numa nota à informação financeira intercalar que com mais extensão descreve a matéria. O parágrafo será preferivelmente incluído após o parágrafo de conclusão e geralmente refere-se ao facto de a conclusão não ser qualificada a este respeito.
56. **Se for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase ao relatório de revisão para pôr em evidência uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição que possa colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade.**
57. O auditor pode ter modificado um relatório de auditoria ou de revisão anterior adicionando um parágrafo de ênfase para evidenciar uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição que possa ter colocado dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade. Se a incerteza material ainda existir e for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor modifica o relatório de revisão sobre a informação financeira intercalar corrente adicionando um parágrafo de ênfase para evidenciar que a incerteza material continua.
58. Se, em consequência de indagações ou de outros procedimentos de revisão, uma incerteza material relativa a um acontecimento ou condição chamar a atenção do auditor que possa colocar dúvida significativa sobre a capacidade a empresa prosseguir em continuidade, e for feita divulgação adequada na informação financeira intercalar, o auditor modifica o relatório de revisão sobre a informação financeira intercalar corrente adicionando um parágrafo de ênfase.
59. **Se não for divulgada na informação financeira intercalar uma incerteza material que coloque dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade, o auditor deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa, como apropriado. O relatório deve incluir referência específica ao facto de que existe tal incerteza material.**
60. **O auditor deve considerar modificar o relatório de revisão adicionando um parágrafo para evidenciar uma incerteza material (que não seja um problema de continuidade) que chamou a atenção do auditor, cuja resolução está dependente de acontecimentos futuros e que pode afetar a informação financeira intercalar.**

#### **Outras considerações**

61. Os termos do trabalho incluem o acordo do órgão de gestão de que quando qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indica que tal informação foi sujeita a revisão pelo auditor da entidade, o relatório de revisão será também incluído no documento. Se o órgão de gestão não incluiu o relatório de revisão no documento, o auditor considera procurar aconselhamento jurídico para ajudar a determinar as medidas a tomar apropriadas nas circunstâncias.
62. Se o auditor tiver emitido um relatório de revisão modificado e o órgão de gestão emitir a informação financeira intercalar sem incluir o relatório de revisão modificado no documento

que contém a informação financeira intercalar, o auditor deve considerar procurar aconselhamento jurídico para ajudar a determinar as medidas a tomar apropriadas nas circunstâncias, e a possibilidade de resignar da designação para auditar as demonstrações financeiras anuais.

63. A informação financeira intercalar que consiste de um conjunto sintético de demonstrações financeiras não inclui necessariamente toda a informação que seria incluída num conjunto completo de demonstrações financeiras, mas pode em vez disso apresentar uma explicação dos acontecimentos e alterações que sejam significativos para uma compreensão das alterações na posição financeira e desempenho da entidade desde a data de relato anual. Isto porque se presume que os utilizadores da informação financeira intercalar terão acesso às últimas demonstrações financeiras auditadas, tal como é o caso das entidades cotadas. Noutras circunstâncias, o auditor discute com o órgão de gestão a necessidade de tal informação financeira intercalar incluir uma declaração de que esta informação é para ser lida juntamente com as últimas demonstrações financeiras auditadas. Na ausência de tal declaração, o auditor considera se, sem uma referência às últimas demonstrações financeiras auditadas, a informação financeira é suscetível de induzir em erro nas circunstâncias, e as implicações para o relatório de revisão.

### **Documentação**

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

### **Data de eficácia**

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

### **Perspetiva do setor público**

- 1. O parágrafo 10 exige que o auditor e o cliente cheguem a acordo sobre os termos do trabalho. O parágrafo 11 explica que uma carta de compromisso contribui para evitar mal entendidos com respeito à natureza do trabalho e, em particular, ao objetivo e âmbito da revisão, as responsabilidades do órgão de gestão, a extensão das responsabilidades do auditor, a garantia de fiabilidade obtida, e a natureza e forma do relatório. As leis ou regulamentos que regem os trabalhos de revisão do setor público geralmente impõem a designação do auditor. Consequentemente, as cartas de compromisso podem não ser uma prática generalizada no setor público. Apesar de tudo, uma carta de compromisso que apresente as matérias referidas no parágrafo 11 pode ser útil tanto para o auditor do setor público como para o cliente. Os auditores do setor público consideram, portanto, acordar com o cliente os termos do trabalho de revisão através de uma carta de compromisso.*
- 2. No setor público, a obrigação do auditor pela auditoria estatutária ou legal pode estender-se a outros trabalhos, tais como uma revisão de informação financeira intercalar. Quando for este o caso, o auditor do setor público não pode evitar tal obrigação e,*

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

*consequentemente, pode não estar em posição de não aceitar (ver parágrafo 50) ou de abandonar um trabalho de revisão (ver parágrafos 36 e 40(b)). O auditor do setor público pode também não estar em posição de resignar da designação para auditar as demonstrações financeiras anuais (ver parágrafos 40(c) e 62).*

3. *O parágrafo 41 refere a responsabilidade do auditor quando uma matéria que chama a sua atenção faça com que ele acredite na existência de fraude ou incumprimento de leis e regulamentos da entidade. No setor público, o auditor pode estar sujeito a requisitos oficiais ou outros regulamentares para reportar tal matéria a autoridades regulamentares ou outras autoridades públicas.*

## Apêndice 1

### Exemplo de uma carta de compromisso para uma revisão de informação financeira intercalar

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

Ao Conselho de Administração (ou outro órgão de gestão equivalente):

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

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

Esperamos relatar sobre a informação financeira intercalar como segue:

[Incluir texto de um exemplo de relatório]

A responsabilidade pela informação financeira intercalar, incluindo a sua adequada divulgação, é do órgão de gestão da entidade. Essa responsabilidade inclui conceber, implementar e manter o controlo interno relevante para a preparação e apresentação de informação financeira intercalar que esteja isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro, selecionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas, e fazer estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias. Como parte da nossa revisão, solicitaremos declarações escritas ao órgão de gestão, com respeito a asserções feitas em conexão com a revisão. Também solicitaremos que sempre que qualquer documento que contenha informação financeira intercalar indique que tal informação foi sujeita a revisão, o nosso relatório será também incluído no documento.

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

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

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

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

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

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

Tomámos conhecimento em nome da Sociedade ABC

(assinada)

Nome e título

Data

## Apêndice 2

### **Procedimentos analíticos que o auditor pode considerar quando efetua uma revisão de informação financeira intercalar**

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

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

### Apêndice 3

#### Exemplo de uma declaração do órgão de gestão

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

(Cabeçalho da entidade)

(Ao Auditor)

(Data)

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

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

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

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

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

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

Confirmamos, tanto quanto conhecemos e acreditamos, o seguinte:

- A informação financeira intercalar atrás referida foi preparada e está apresentada de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável].
- Disponibilizámos-vos todos os registos contabilísticos e documentação de suporte e todas as atas de reuniões de acionistas e do conselho de administração (nomeadamente as realizadas em [inserir datas aplicáveis]).

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

- Não há transações materiais que não tenham sido devidamente registadas nos registos contabilísticos subjacentes à informação financeira intercalar.
- Não existem incumprimentos conhecidos de leis e regulamentos, reais ou potenciais, que possam ter um efeito material na informação financeira intercalar em caso de incumprimento.
- Reconhecemos a responsabilidade pela conceção e implementação de controlo interno para evitar e detetar fraudes e erros.
- Divulgámos-vos todos os factos significativos relativos a quaisquer fraudes conhecidas ou sob suspeita que possam ter afetado a entidade.
- Divulgámos-vos os resultados da nossa avaliação do risco de que a informação financeira intercalar possa estar materialmente distorcida em consequência de fraude.
- Cremos que os efeitos de distorções não corrigidas resumidas no quadro anexo não são materiais, quer individualmente quer em agregado, para a informação financeira intercalar tomada como um todo.
- Confirmamos a plenitude da informação que vos foi prestada respeitante à identificação de partes relacionadas.
- O que se segue foi devidamente registado e, quando apropriado, adequadamente divulgado na informação financeira intercalar:
  - Transações com partes relacionadas, incluindo vendas, compras, empréstimos, transferências, acordos de locação e garantias, e quantias a receber de ou a pagar a partes relacionadas;
  - Garantias, escritas ou verbais, segundo as quais a entidade é contingentemente responsável; e
  - Acordos e opções para recomprar ativos previamente vendidos.
- A apresentação e divulgação das mensurações pelo justo valor de ativos e de passivos estão de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. Os pressupostos usados refletem a nossa intenção e capacidade de tomar medidas específicas em nome da entidade, quando relevantes para a mensuração e divulgação pelo justo valor.
- Não temos planos ou intenções que possam afetar materialmente o valor escriturado ou a classificação de ativos e passivos refletidos na informação financeira intercalar.
- Não temos planos para abandonar linhas de produtos ou outros planos ou intenções que resultem em inventários excessivos ou obsoletos, e nenhum inventário está apresentado por uma quantia que excede o seu valor realizável.
- A entidade tem título de propriedade adequado de todos os ativos e não há ónus ou penhores sobre os ativos da entidade.
- Registámos ou divulgámos, como apropriado, todos os passivos, não só reais como contingentes.
- [Adicionar quaisquer outras declarações relativas a novas normas contabilísticas implementadas pela primeira vez e considerar quaisquer declarações adicionais exigidas por

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

uma nova Norma Internacional de Auditoria que sejam relevantes para a informação financeira intercalar].

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

---

(Administrador)

---

(Diretor Financeiro)

## Apêndice 4

### Exemplos de relatórios de revisão sobre informação financeira intercalar

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

#### Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

##### *Introdução*

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas<sup>1</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

##### *Âmbito da revisão*

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>2</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

##### *Conclusão*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

---

<sup>1</sup> O auditor pode querer indicar a autoridade reguladora ou equivalente onde a informação financeira intercalar é depositada.

<sup>2</sup> No caso de uma revisão de informação financeira histórica que não seja intercalar, esta frase deve ser substituída por: “Efetuamos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410 a qual se aplica a uma revisão de informação financeira histórica efetuada pelo auditor independente da entidade.” O resto do relatório deve ser adaptado conforme necessário às circunstâncias.

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

**Outra informação financeira intercalar (ver parágrafo (43(j)))**

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

*Introdução*

Procedemos à revisão do balanço sintético da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa sintéticas relativos ao período de três meses então findo<sup>3</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

*Âmbito da revisão*

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>4</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

*Conclusão*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

---

<sup>3</sup> Ver nota de rodapé 1.

<sup>4</sup> Ver nota de rodapé 2.

## Apêndice 5

### **Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas relativa a uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável**

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

##### Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

###### *Introdução*

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas<sup>1</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

###### *Âmbito da revisão*

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>2</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente às pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

###### *Base para a conclusão com reservas*

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

---

<sup>1</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>2</sup> Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

*Conclusão com reservas*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

**Outra informação financeira intercalar (ver parágrafo (43(j)))**

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

*Introdução*

Procedemos à revisão do balanço sintético da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa sintéticas relativos ao período de três meses então findo<sup>3</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

*Âmbito da revisão*

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>4</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

*Base para a conclusão com reservas*

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

*Conclusão com reservas*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

---

<sup>3</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>4</sup> Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

## Apêndice 6

### **Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão com reservas relativa a uma limitação de âmbito não imposta pelo órgão de gestão**

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

#### Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

##### *Introdução*

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas<sup>1</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

##### *Âmbito da revisão*

Exceto como explicado no parágrafo seguinte, efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>2</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

##### *Base para a conclusão com reservas*

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

---

<sup>1</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>2</sup> Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

*Conclusão com reservas*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

**Outra informação financeira intercalar (ver parágrafo (43(j)))**

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

*Introdução*

Procedemos à revisão do balanço sintético da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa sintéticas relativos ao período de três meses então findo<sup>3</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

*Âmbito da revisão*

Exceto como explicado no parágrafo seguinte, efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>4</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

*Base para a conclusão com reservas*

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

*Conclusão com reservas*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

---

<sup>3</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>4</sup> Ver nata de rodapé 2 do Apêndice 4.

## Apêndice 7

### **Exemplos de relatórios de revisão com uma conclusão adversa relativa a uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável**

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

##### Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

##### *Introdução*

Procedemos à revisão do balanço da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa relativos ao período de três meses então findo e um resumo das políticas contábilísticas significativas e outras notas explicativas<sup>1</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

##### *Âmbito da revisão*

Efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>2</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contábilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

##### *Base para a conclusão adversa*

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

---

<sup>1</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>2</sup> Ver nota de rodapé 2 do Apêndice 4.

REVISÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA INTERCALAR EFETUADA PELO AUDITOR  
INDEPENDENTE DA ENTIDADE

*Conclusão adversa*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

**Outra informação financeira intercalar (ver parágrafo (43(j)))**

Relatório sobre Revisão de Informação Financeira Intercalar

(Destinatário)

*Introdução*

Procedemos à revisão do balanço sintético da entidade ABC em 31 de março de 20XX e da demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa sintéticas relativos ao período de três meses então findo<sup>3</sup>, em anexo. O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta informação financeira intercalar de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável]. A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre esta informação financeira intercalar baseada na nossa revisão.

*Âmbito da revisão*

Exceto como explicado no parágrafo seguinte, efetuámos a nossa revisão de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Revisão 2410, "Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente da Entidade"<sup>4</sup>. Uma revisão de informação financeira intercalar consiste em fazer indagações, principalmente das pessoas responsáveis por matérias contabilísticas e financeiras, e em aplicar procedimentos analíticos e outros procedimentos de revisão. Uma revisão é substancialmente menor em âmbito do que uma auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e por isso não possibilita a obtenção de garantia de fiabilidade de que tomamos conhecimento de todas as matérias significativas que possam ser identificadas numa auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria.

*Base para a conclusão adversa*

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

*Conclusão adversa*

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

AUDITOR

Data

Domicílio

---

<sup>3</sup> Ver nota de rodapé 1 do Apêndice 4.

<sup>4</sup> Ver nata de rodapé 2 do Apêndice 4.

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3000**  
**TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE QUE NÃO SEJAM AUDITORIAS OU**  
**REVISÕES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA**

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de ou após 1 de janeiro de 2005)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-3
Requisitos éticos	4-5
Controlo de qualidade	6
Aceitação e continuação de trabalhos	7-9
Aceitação dos termos do trabalho	10-11
Planeamento e execução do trabalho	12-25
Utilização do trabalho de um perito	26-32
Obtenção de prova	33-40
Consideração de acontecimentos subsequentes	41
Documentação	42-44
Preparação do relatório de garantia de fiabilidade	45-53
Outras responsabilidades de relato	54-56
Data de eficácia	57

---

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

## Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) é a de estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, bem como proporcionar orientação aos profissionais de auditoria em prática pública (para finalidades deste ISAE referidos como "profissionais de auditoria") para a execução de trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica abrangidas pelas Normas Internacionais de Auditoria (ISA) ou pelas Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE).
2. Esta ISAE usa os termos "trabalho de garantia razoável de fiabilidade" e "trabalho de garantia limitada de fiabilidade" para distinguir entre os dois tipos de trabalhos de garantia de fiabilidade que um profissional de auditoria pode efetuar. O objetivo de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é o de reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho<sup>1</sup> como base para expressar de forma positiva a conclusão do profissional de auditoria. O objetivo de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade é o de reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas onde esse risco é maior do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, como base para expressar de forma negativa a conclusão do profissional de auditoria.

## Relacionamento com o referencial, outras ISAE, ISA e ISRE

3. **O profissional de auditoria deve cumprir esta e outras ISAE relevantes quando executar um trabalho de garantia de fiabilidade que não seja uma auditoria ou uma revisão de informação financeira histórica coberta por ISA ou ISRE.** Esta ISAE é para ser lida no contexto do Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (o Referencial), que define e descreve os elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade e identifica os trabalhos a que se aplicam as ISAE. Esta ISAE foi escrita para aplicação geral a trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica coberta por ISA ou ISRE. Outras ISAE podem relacionar-se com tópicos que se aplicam a todos os assuntos em causa ou a assuntos em causa específicos. Se bem que ISA e ISRE não se apliquem a trabalhos abrangidos por ISAE, podem contudo proporcionar orientação aos profissionais.

## Requisitos éticos

4. **O profissional de auditoria deve cumprir os requisitos das Partes A e B do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria, emitido pelo *International Ethics Standards Board for Accountants* (o Código do IESBA).**
5. O Código do IESBA estabelece uma estrutura de princípios que os membros das equipas de garantia de fiabilidade, as firmas e as redes de firmas usam para identificar ameaças à independência<sup>2</sup>, avaliar o significado dessas ameaças e, se as ameaças não forem claramente

---

<sup>1</sup> As circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho (incluindo se se trata de um trabalho de garantia razoável ou limitada de fiabilidade), as características do assunto em causa, os critérios a usar, as necessidades dos utilizadores, as características relevantes da parte responsável e o seu ambiente, e outros assuntos como, por exemplo, acontecimentos, transações, condições e práticas que possam ter um efeito significativo no trabalho.

<sup>2</sup> Se um profissional de auditoria que não esteja em prática pública, por exemplo um auditor interno, aplicar este Referencial e (a) este Referencial, as ISA, as ISRE ou as ISAE estão referidas no relatório, e (b) o profissional de auditoria ou outros membros da equipa e, quando aplicável, a entidade empregadora, não são independentes da entidade em relação à qual o trabalho está a ser realizado, a falta de independência e a natureza do relacionamento com a entidade

insignificantes, identificar e aplicar salvaguardas para as eliminar ou reduzir a um nível aceitável, de tal forma que a independência da mente e a independência na aparência não fiquem comprometidas.

### **Controlo de qualidade**

6. **O profissional de auditoria deve implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis a trabalhos individuais.** Segundo a Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, “Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados”, uma firma de auditoria tem a obrigação de estabelecer um sistema de controlo de qualidade concebido para proporcionar garantia razoável de fiabilidade que a firma e o seu pessoal cumprem normas profissionais e requisitos legais e regulamentares, e que os relatórios de garantia de fiabilidade emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias. Além disso, os elementos de controlo de qualidade que são relevantes para um trabalho individual incluem responsabilidades de liderança para a qualidade do trabalho, requisitos éticos, aceitação e continuação de relacionamento com clientes e trabalhos específicos, alocação de equipas de trabalho, realização do trabalho, e monitorização.

### **Aceitação e continuação de trabalhos**

7. **O profissional de auditoria só deve aceitar (ou continuar, quando aplicável) um trabalho de garantia de fiabilidade se o assunto em causa for da responsabilidade de uma parte que não sejam os utilizadores ou o profissional de auditoria.** Como indicado no parágrafo 27 do Referencial, a parte responsável pode ser um dos utilizadores mas não o único. O conhecimento dessa responsabilidade pela parte responsável proporciona prova de que existe um relacionamento apropriado, e também estabelece uma base para uma compreensão comum da responsabilidade de cada parte. O conhecimento da responsabilidade por escrito é a forma mais apropriada de documentar a compreensão da parte responsável. Na ausência desse conhecimento de responsabilidade o profissional de auditoria deve considerar:
- (a) Se é apropriado aceitar o trabalho. Pode ser apropriado aceitá-lo quando, por exemplo, outras fontes, tais como legislação ou um contrato, indicarem essa responsabilidade; e
  - (b) Se o trabalho for aceite, se devem ser divulgadas estas circunstâncias no relatório de garantia de fiabilidade.
8. **O profissional de auditoria só deve aceitar (ou continuar, quando aplicável) um trabalho de garantia de fiabilidade se, com base num conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada chegou ao seu conhecimento que indique que os requisitos do Código do IESBA ou as ISAE não serão cumpridos.** O profissional de auditoria deve considerar os assuntos previstos no parágrafo 17 do Referencial e não deve aceitar o trabalho a não ser que tenha todas as características descritas nesse parágrafo. Da mesma forma, se a parte que contrata o profissional de auditoria (“parte contratante”) não for a parte responsável, o profissional de auditoria deve considerar o efeito que isso possa ter no acesso aos registos, documentação e outra informação que ele precise para completar o trabalho.

---

devem ser destacadamente divulgados no relatório. Da mesma forma, o relatório não deve incluir o termo “independente” no seu título e a finalidade e os utilizadores do mesmo é restrito.

9. **O profissional de auditoria só deve aceitar (ou continuar, quando aplicável) um trabalho de garantia de fiabilidade se estiver satisfeito de que as pessoas que estiverem para executar o trabalho possuem coletivamente as competências profissionais necessárias.** Pode ser exigido a um profissional de auditoria que execute trabalhos de garantia de fiabilidade num conjunto vasto de assuntos em causa. Alguns assuntos em causa podem exigir competências especializadas e conhecimentos para além dos que geralmente um profissional de auditoria possui (ver parágrafos 26 a 32).

#### **Aceitação dos termos do trabalho**

10. **O profissional de auditoria deve acordar os termos do trabalho com a parte contratante.** Para evitar mal entendidos, os termos acordados são registados numa carta de compromisso ou outra forma adequado de contrato. Se a parte contratante não for a parte responsável, a natureza e conteúdo de uma carta de compromisso ou de um contrato pode variar. A existência de um mandato legal pode satisfazer o requisito para acordar os termos do trabalho. Mesmo nessas situações uma carta de compromisso pode ser útil quer para o profissional de auditoria quer para a parte contratante.
11. **Um profissional de auditoria deve considerar a adequação de um requisito, feito antes da conclusão de um trabalho de garantia de fiabilidade, para alterar um trabalho de garantia de fiabilidade para um trabalho que não seja de garantia de fiabilidade, ou de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e não deve concordar com uma alteração sem justificação razoável.** Uma alteração nas circunstâncias que afete os requisitos dos utilizadores, ou um mal entendido respeitante à natureza do trabalho, geralmente justificará um pedido de alteração do trabalho. Se for feita tal alteração, o profissional de auditoria não põe de parte a prova que tenha sido obtida antes da alteração.

#### **Planeamento e execução do trabalho**

12. **O profissional de auditoria deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia.** O planeamento envolve desenvolver uma estratégia global quanto ao âmbito, ênfase, oportunidade e condução do trabalho e um plano de trabalho consistindo de uma abordagem detalhada da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de recolha de prova a executar e as razões para os seleccionar. O planeamento adequado ajuda a dedicar atenção a áreas importantes do trabalho, identificar potenciais problemas em tempo útil e organizar e gerir devidamente o trabalho para ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda o profissional de auditoria a alocar trabalho de forma adequada aos membros da equipa e facilita a sua direcção e supervisão e a revisão do seu trabalho. Para além disso, ajuda, quando aplicável, à coordenação do trabalho feito por outros profissionais e peritos. A natureza e extensão das atividades de planeamento variarão com as circunstâncias do trabalho, por exemplo, a dimensão e complexidade da entidade e a experiência anterior do profissional de auditoria nessa entidade. Entre os exemplos das questões principais a considerar incluem-se:
- Os termos do trabalho.
  - As características do assunto em causa e os critérios identificados.
  - O processo de trabalho e fontes possíveis de prova.

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

- O conhecimento do profissional de auditoria acerca da entidade e do seu ambiente, incluindo os riscos de que a informação do assunto em causa possa estar materialmente distorcida.
  - A identificação dos utilizadores e das suas necessidades e a consideração de materialidade e os componentes de risco de garantia de fiabilidade do trabalho.
  - As necessidades de pessoal e experiência requerida, incluindo a natureza e extensão do envolvimento de peritos.
13. O planeamento não é uma fase estanque, mas sim um processo contínuo e iterativo durante todo o trabalho. Como resultado de acontecimentos não esperados, de alterações de condições ou da prova obtida dos procedimentos de recolha de prova, o profissional de auditoria pode precisar de rever a estratégia global e o plano de trabalho e por isso resultarem procedimentos adicionais quanto a natureza, oportunidade e extensão planeada.
14. **O profissional de auditoria deve planear e executar um trabalho com uma atitude de ceticismo profissional de auditoria reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que a informação do assunto em causa esteja materialmente distorcida.** Uma atitude de ceticismo profissional significa que o profissional de auditoria faz uma avaliação crítica, com espírito interrogativo, sobre a validade da prova obtida e está alerta para prova que contradiga ou coloque dúvidas sobre a fiabilidade dos documentos ou afirmações feitas pela parte responsável.
15. **O profissional de auditoria deve obter conhecimento do assunto em causa e de outras circunstâncias do trabalho, suficientes para identificar e avaliar os riscos da informação do assunto em causa poder estar materialmente distorcida, e suficiente para conceber e executar procedimentos adicionais de recolha de prova.**
16. A obtenção de conhecimento do assunto em causa e de outras circunstâncias do trabalho é uma parte essencial do planeamento e execução de um trabalho de garantia de fiabilidade. Essa compreensão proporciona ao profissional de auditoria uma moldura de referência para o exercício de juízo de valor profissional em todo o trabalho, por exemplo quando:
- Considera as características do assunto em causa;
  - Aprecia a adequação dos critérios;
  - Identifica quando possam ser necessárias considerações especiais, por exemplo fatores indicativos de fraude, e as necessidades de competências especializadas ou o trabalho de um perito;
  - Estabelece e aprecia a adequação continuada dos níveis de materialidade quantitativos (quando apropriado), e considera fatores de materialidade qualitativos;
  - Desenvolve expectativas para usar quando executa procedimentos analíticos;
  - Concebe e executa outros procedimentos de recolha de prova para reduzir o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para um nível apropriado; e
  - Avalia a prova, incluindo a razoabilidade das declarações verbais e escritas da parte responsável.

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

17. O profissional de auditoria faz julgamentos para determinar a medida do conhecimento exigido do assunto em causa e de outras circunstâncias do trabalho. O profissional de auditoria deve considerar se o conhecimento é suficiente para avaliar os riscos de a informação do assunto em causa poder estar materialmente distorcida. O profissional de auditoria tem geralmente uma menor profundidade de conhecimento do que a parte responsável.

**Apreciar a adequação do assunto em causa**

18. **O profissional de auditoria deve avaliar a adequação do assunto em causa.** Um assunto em causa apropriado tem as características indicadas no parágrafo 33 do Referencial. O profissional de auditoria também identifica as características do assunto em causa que sejam particularmente relevantes aos utilizadores, que devam ser descritas no relatório de garantia de fiabilidade. Como indicado no parágrafo 17 do Referencial, um profissional de auditoria não aceita um trabalho de garantia de fiabilidade a menos que o conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho lhe indique que o assunto em causa é apropriado. Após aceitar o trabalho, porém, se o profissional de auditoria concluir que o assunto em causa não é apropriado, deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa ou uma escusa de conclusão. Em alguns casos, o profissional de auditoria deve considerar o abandono do trabalho.

**Apreciar a adequação dos critérios**

19. **O profissional de auditoria deve avaliar a adequação dos critérios para avaliar ou mensurar o assunto em causa.** Os critérios adequados têm as características listadas no parágrafo 36 do Referencial. Um profissional de auditoria, nos termos do parágrafo 17 do Referencial, não aceita um trabalho de garantia de fiabilidade a menos que o conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indique que os critérios a usar são os adequados. Após aceitar o trabalho, porém, se o profissional de auditoria concluir que os critérios não são adequados, deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa ou uma escusa de conclusão. Em alguns casos, o profissional de auditoria deve considerar o abandono do trabalho.
20. O parágrafo 37 do Referencial refere que os critérios podem ser ou estabelecidos ou especificamente desenvolvidos. Geralmente, os critérios estabelecidos são adequados quando são relevantes para as necessidades dos utilizadores. Quando existem critérios estabelecidos para um assunto em causa, os utilizadores específicos podem acordar noutros critérios para as suas finalidades específicas. Por exemplo, podem ser usados vários referenciais como critérios estabelecidos para avaliar a eficácia do controlo interno. Utilizadores específicos podem, porém, desenvolver um conjunto mais pormenorizado de critérios que satisfaçam as suas necessidades específicas em relação a, por exemplo, supervisão prudencial. Em tais casos, o relatório de garantia de fiabilidade:
- (a) Anota, quando seja relevante às circunstâncias do trabalho, que os critérios não estão incorporados em leis ou regulamentos ou emitidos por organismos autorizados ou reconhecidos de peritos que sigam um processo de tramitação transparente; e
  - (b) Declara que é somente para o uso de utilizadores e para as suas finalidades.
21. Para alguns assuntos em causa, é provável que nenhuns critérios estabelecidos existam. Nesses casos, são especificamente desenvolvidos critérios. O profissional de auditoria considera se os critérios especificamente desenvolvidos podem resultar num relatório de

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

garantia de fiabilidade que seja enganador para os utilizadores. O profissional de auditoria tenta que os utilizadores ou a parte contratante reconheça que os critérios especificamente desenvolvidos são adequados para as finalidades dos utilizadores. O profissional de auditoria deve considerar de que forma a ausência de tal reconhecimento afeta o que está a ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados e a informação proporcionada acerca dos critérios no relatório de garantia de fiabilidade.

**Materialidade e risco do trabalho de garantia de fiabilidade**

22. **O profissional de auditoria deve considerar a materialidade e o risco do trabalho de garantia de fiabilidade aquando do planeamento e execução de um trabalho de garantia de fiabilidade.**
23. O profissional de auditoria deve considerar a materialidade quando determina a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de obtenção de prova e quando avalia se a informação do assunto em causa está isenta de distorção. Ao considerar a materialidade exige-se que o profissional de auditoria compreenda e avalie os fatores que podem influenciar as decisões dos utilizadores. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem variações na apresentação de informação do assunto em causa, o profissional de auditoria deve considerar de que forma a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos utilizadores. A materialidade é considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, tais como dimensão relativa, a natureza e extensão do efeito destes fatores na avaliação ou mensuração do assunto em causa e os interesses dos utilizadores. A avaliação da materialidade e a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos num trabalho particular são matérias de julgamento profissional.
24. **O profissional de auditoria deve reduzir o risco de um trabalho de garantia de fiabilidade a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho.** Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de auditoria reduz o risco do trabalho de garantia de fiabilidade para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho para obter garantia razoável de fiabilidade como base para expressar uma conclusão de forma positiva. O nível do risco do trabalho de garantia de fiabilidade é mais alto num trabalho de garantia limitada do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade por força da diferente natureza, oportunidade ou extensão de procedimentos de obtenção de prova. Contudo, num trabalho de garantia limitada, a combinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de obtenção de prova é pelo menos suficiente para o profissional de auditoria obter um nível significativo de garantia de fiabilidade como base para uma forma negativa de expressão. Para ser significativo, o nível de garantia de fiabilidade obtido é provável que melhore a confiança dos utilizadores acerca da informação do assunto em causa para um nível que seja claramente maior do que um nível sem qualquer consequência.
25. O parágrafo 49 do Referencial indica que, em geral, o risco do trabalho de garantia de fiabilidade compreende o risco inerente, o risco de controlo e o risco de deteção. O grau pelo qual o profissional de auditoria considera cada um destes componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do assunto em causa e se está a ser executado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

**Utilização do trabalho de um perito**

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

26. **Quando for utilizado o trabalho de um perito na obtenção e avaliação de prova, o profissional de auditoria e o perito devem, em conjunto, ter as competências e conhecimentos respeitantes ao assunto em causa e aos critérios para que o profissional de auditoria determine que foi obtida prova apropriada e suficiente.**
27. O assunto em causa e os critérios relacionados de alguns trabalhos de garantia de fiabilidade podem incluir aspetos que exijam conhecimento e competências especializados na obtenção e avaliação da prova. Nestas situações, o profissional de auditoria pode decidir usar o trabalho de pessoas de outras disciplinas profissionais, referidas como peritos, que tenham o conhecimento e competências necessários. Esta ISAE não proporciona orientação respeitante à utilização do trabalho de um perito para trabalhos onde haja responsabilidade e relato conjuntos por um profissional de auditoria e um ou mais peritos.
28. O zelo é uma qualidade profissional exigida a todos os indivíduos, incluindo peritos, envolvidos num trabalho de garantia de fiabilidade. Às pessoas envolvidas em trabalhos de garantia de fiabilidade ter-lhe-ão sido atribuídas responsabilidades diferentes. A extensão de proficiência exigida na execução desses trabalhos variará com a natureza das suas responsabilidades. Embora não se exija aos peritos a mesma proficiência que ao profissional de auditoria na execução de todos os aspetos de um trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional de auditoria deve confirmar que os peritos têm uma compreensão suficiente das ISAE que lhes facilite relacionarem a tarefa que lhes foi atribuída com o objetivo do trabalho.
29. O profissional de auditoria adota os procedimentos do controlo de qualidade que tratam a responsabilidade de cada pessoa que executa o trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo o trabalho de quaisquer peritos que não sejam profissionais de auditoria, para assegurar a conformidade com esta ISAE e com outras ISAE relevantes no contexto das suas responsabilidades.
30. **O profissional de auditoria deve estar envolvido e compreender o trabalho feito por um perito numa extensão que seja suficiente para o habilitar a aceitar a responsabilidade pela conclusão sobre a informação do assunto em causa.** O profissional de auditoria considera a extensão pela qual seja razoável utilizar o trabalho de um perito ao formar a sua conclusão.
31. Não se espera que o profissional de auditoria possua o mesmo conhecimento especializado e competências de um perito. O profissional de auditoria tem porém, competências suficientes e conhecimento para:
  - (a) Definir os objetivos do trabalho atribuído ao perito e de que forma esta tarefa se relaciona com os objetivos do trabalho;
  - (b) Considerar a razoabilidade dos pressupostos, métodos e dados de base usados pelo perito; e
  - (c) Considerar a razoabilidade das conclusões do perito tendo em conta as circunstâncias do trabalho e a sua conclusão.
32. **O profissional de auditoria deve obter prova suficiente e apropriada de que o trabalho do perito é adequado para as finalidades do trabalho de garantia de fiabilidade.** Ao avaliar a suficiência e adequação da prova proporcionada pelo perito, o profissional de auditoria avalia:
  - (a) A competência profissional, incluindo experiência, e objetividade do perito;

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

- (b) A razoabilidade dos pressupostos, métodos e dados de base usados pelo perito; e
- (c) A razoabilidade e significado das conclusões do perito tendo em conta as circunstâncias do trabalho e a sua conclusão.

**Obtenção de prova**

33. **O profissional de auditoria deve obter prova suficiente e apropriada sobre a qual baseia a sua conclusão.** A suficiência é a medida da quantidade de prova. A adequação é a medida da qualidade da prova, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade. O profissional de auditoria deve considerar o relacionamento entre o custo de obter prova e a utilidade da informação obtida. Porém, a dificuldade ou o gasto envolvido não é em si mesma uma base válida para omitir um procedimento de obtenção de prova para o qual não haja alternativa. O profissional de auditoria usa julgamento e exerce ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e qualidade de prova e, por conseguinte, a sua suficiência e adequação, para suportar o relatório de garantia de fiabilidade.
34. Um trabalho de garantia de fiabilidade raramente envolve a autenticação de documentos e não se espera que o profissional de auditoria seja um perito em tal autenticação nem ele está treinado para isso. Contudo, o profissional de auditoria deve considerar a fiabilidade da informação a usar como prova, por exemplo, fotocópias, duplicados, documentos filmados e digitalizados ou outros documentos eletrónicos, incluindo os controlos sobre a sua preparação e manutenção quando relevante.
35. É obtida prova suficiente e apropriada num trabalho de garantia razoável de fiabilidade como parte de um processo iterativo e sistemático em que está envolvido:
- (a) A obtenção e compreensão do assunto em causa e outras circunstâncias que, dependendo do assunto em causa, incluem a obtenção da compreensão de controlo interno;
  - (b) Com base nessa compreensão, a avaliação dos riscos de que a informação do assunto em causa possa estar materialmente distorcida;
  - (c) A resposta a riscos avaliados, incluindo o desenvolvimento de respostas globais e a determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais;
  - (d) Executar procedimentos adicionais claramente associados aos riscos identificados, combinando procedimentos de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos, incluindo corroboração de informação proveniente de fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do assunto em causa, testes de eficácia operacional de controlos; e
  - (e) Avaliar da suficiência e adequação de prova.
36. "A garantia razoável de fiabilidade" é menor do que a garantia absoluta de fiabilidade. Reduzir o risco de trabalho de garantia de fiabilidade a zero raramente é atingível ou de custo vantajoso em resultado de fatores tais como:
- O uso de testes seletivos.
  - As limitações inerentes de controlo interno.

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

- O facto de que muita da prova disponível ao profissional de auditoria ser persuasiva mas não conclusiva.
  - O uso de juízo de valor ao obter e avaliar prova e ao formar conclusões baseadas nessa prova.
  - Em alguns casos, as características do assunto em causa.
37. Quer os trabalhos de garantia razoável de fiabilidade quer os de garantia limitada de fiabilidade exigem a aplicação de conhecimentos e técnicas de auditoria e a obtenção de prova suficiente e apropriada como parte de um processo de trabalho sistemático e iterativo que inclua a obtenção e compreensão do assunto em causa e de outras circunstâncias de trabalho. A natureza, oportunidade e extensão de procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são, porém, deliberadamente limitadas em relação a um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Para alguns assuntos em causa, pode haver ISAE específicas que proporcionem orientação sobre procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. Na ausência de uma ISAE específica, os procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada variarão com as circunstâncias do trabalho, em particular, o assunto em causa e as necessidades dos utilizadores e da parte contratante, incluindo restrições relevantes de tempo e custo. Tanto para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade como para trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, se o profissional de auditoria tiver conhecimento de uma questão que o leve a questionar se deve ser feita uma modificação material à informação do assunto em causa, deve prosseguir com o assunto executando procedimentos adicionais suficientes que lhe permitam relatar.

**Declarações da parte responsável**

38. **O profissional de auditoria deve obter declarações da parte responsável, como for apropriado.** A confirmação escrita de declarações verbais reduz a possibilidade de mal entendidos entre o profissional de auditoria e a parte responsável. Em particular, o profissional de auditoria exige da parte responsável uma declaração escrita que avalie ou mensure o assunto em causa perante os critérios identificados, seja ou não para ser disponibilizada como uma asserção aos utilizadores. Não ter declaração escrita pode resultar numa conclusão com reservas ou numa escusa de conclusão na base de uma limitação no âmbito do trabalho. O profissional de auditoria pode também incluir uma restrição sobre o uso do relatório de garantia de fiabilidade.
39. Durante um trabalho de garantia de fiabilidade, a parte responsável pode fazer declarações ao profissional de auditoria, quer em resposta a indagações específicas quer mesmo quando não solicitadas. Quando tais declarações se relacionarem com questões que sejam materiais para a avaliação do assunto em causa, o profissional de auditoria:
- (a) Avalia a sua razoabilidade e consistência com outra prova obtida, incluindo outras declarações;
  - (b) Considera se se pode esperar que os que fazem as declarações estejam bem informados sobre os assuntos em particular; e
  - (c) Obtém prova corroborativa no caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. O profissional de auditoria pode também procurar prova corroborativa no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

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

40. Declarações pela parte responsável não podem substituir outra prova que o profissional de auditoria pudesse razoavelmente esperar que estivesse disponível. Uma incapacidade de obter prova suficiente e apropriada com respeito a uma questão que tenha, ou possa ter, um efeito material na avaliação ou mensuração do assunto em causa, quando tal prova estiver geralmente disponível, constitui uma limitação no âmbito do trabalho, mesmo que tenha sido recebida uma declaração da parte responsável sobre a questão.

**Consideração de acontecimentos subsequentes**

41. **O profissional de auditoria deve considerar o efeito na informação do assunto em causa e no relatório de garantia de fiabilidade de acontecimentos até à data do referido relatório.** A extensão da consideração de acontecimentos subsequentes depende do potencial de esses acontecimentos afetarem a informação do assunto em causa e a adequação da conclusão do profissional de auditoria. A consideração de acontecimentos subsequentes nalguns trabalhos de garantia de fiabilidade pode não ser relevante devido à natureza do assunto em causa. Por exemplo, quando o trabalho exigir uma conclusão acerca da precisão de uma declaração estatística num ponto do tempo, os acontecimentos que ocorram entre esse ponto do tempo e a data do relatório de garantia de fiabilidade, podem não afetar a conclusão ou exigir divulgação na declaração ou nesse relatório.

**Documentação**

42. **O profissional de auditoria deve documentar os assuntos que sejam significativos ao proporcionar prova que suporte o relatório de garantia de fiabilidade e de que o trabalho foi executado de acordo com as ISAE.**
43. A documentação inclui um registo do raciocínio do profissional de auditoria sobre todos os assuntos significativos que exijam o exercício de julgamento e conclusões relacionadas. A existência de questões de princípio ou julgamentos difíceis exige documentação que inclua os factos relevantes que foram conhecidos pelo profissional de auditoria no momento em que a conclusão foi atingida.
44. Não é necessário nem prático documentar todos os assuntos que o profissional de auditoria considere. Ao aplicar julgamento profissional para avaliar a extensão de documentação a ser preparada e retida, o profissional de auditoria pode considerar o que é necessário para proporcionar entendimento do trabalho efetuado e a base das principais decisões tomadas (mas não os aspetos detalhados do trabalho) a um outro profissional que não tenha qualquer experiência anterior com o trabalho. Esse outro profissional somente pode ser capaz de obter um entendimento de aspetos detalhados do trabalho ao discuti-los com o profissional de auditoria que tenha preparado o documento.

**Preparação do relatório de garantia de fiabilidade**

45. **O profissional de auditoria deve concluir se foi obtida prova suficiente e apropriada para suportar as conclusões expressas no relatório de garantia de fiabilidade.** Ao desenvolver a conclusão, o profissional de auditoria deve considerar toda a prova relevante obtida, independentemente de ela parecer corroborar ou contradizer a informação do assunto em causa.
46. **O relatório de garantia de fiabilidade deve ser escrito e conter uma expressão clara da conclusão do profissional de auditoria acerca da informação do assunto em causa.**

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

47. As formas orais e outras de expressar conclusões podem ser mal entendidas sem o suporte de um relatório escrito. Por esta razão, o profissional de auditoria não relata oralmente ou pelo uso de símbolos sem também elaborar um relatório de garantia de fiabilidade escrito definitivo que esteja facilmente disponível quer o relatório oral seja proporcionado ou o símbolo usado. Por exemplo, um símbolo pode ser hiperligado na Internet a um relatório de garantia de fiabilidade escrito.
48. Esta ISAE não exige um formato normalizado de relatório em todos os trabalhos de garantia de fiabilidade. Em vez disso, identifica no parágrafo 49 seguinte os elementos básicos que o relatório de garantia de fiabilidade deve incluir. Os relatórios de garantia de fiabilidade são concebidos para as circunstâncias específicas do trabalho. O profissional de auditoria escolhe um estilo de relatório de "forma curta" ou de "forma longa" a fim de facilitar a comunicação eficaz para os utilizadores. Os relatórios de "forma curta" incluem geralmente apenas os elementos básicos. Os relatórios de "forma longa" descrevem em pormenor os termos do trabalho, os critérios usados, as conclusões relacionadas com aspetos particulares do trabalho e, em alguns casos, recomendações, bem como os elementos fundamentais. Quaisquer conclusões e recomendações são claramente separadas da conclusão do profissional de auditoria sobre a informação do assunto em causa e a linguagem usada ao apresentá-las torna claro que não se pretende que afetem a conclusão do profissional de auditoria. O profissional de auditoria pode usar cabeçalhos, números de parágrafos, mecanismos tipográficos, por exemplo, o texto em negrito, e outros mecanismos para aumentar a clareza e a legibilidade do relatório de garantia de fiabilidade.

**Conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade**

49. **O relatório de garantia de fiabilidade deve incluir os elementos básicos seguintes:**
- (a) **Um título que claramente identifique que o relatório é um relatório de garantia de fiabilidade independente<sup>3</sup>:** um título apropriado que ajude a identificar claramente a natureza do relatório de garantia de fiabilidade e a distingui-lo de relatórios emitidos por outros, tais como os que não tenham de se conformar com os mesmos requisitos técnicos dos do profissional de auditoria.
- (b) **Um destinatário:** um destinatário identifica a parte ou partes a quem o relatório de garantia de fiabilidade é dirigido. Quando for prático, o relatório de garantia de fiabilidade é endereçado a todos os utilizadores.
- (c) **Uma identificação e descrição da informação do assunto em causa e, quando apropriado, o assunto em causa.** Isto inclui por exemplo:
- A data ou o período com que a avaliação ou mensuração do assunto em causa se relaciona.
  - Quando aplicável, o nome da entidade ou componente da entidade com que o assunto em causa se relaciona.
  - Uma explicação das características do assunto em causa ou da informação do assunto em causa que os utilizadores devem ser conhecedores, e a forma como tais características podem influenciar a precisão da avaliação ou mensuração do

---

<sup>3</sup> Ver nota de rodapé 2.

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

assunto em causa perante os critérios identificados ou a persuasão de prova disponível. Por exemplo:

- O grau relativamente ao qual a informação do assunto em causa é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, ou histórica versus prospetiva.
- Alterações no assunto em causa ou outras circunstâncias do trabalho que afetem a comparabilidade da informação do assunto em causa de um período para o seguinte.

Quando a conclusão do profissional de auditoria for redigida em termos da asserção da parte responsável, essa asserção é anexada ao relatório de garantia de fiabilidade, reproduzida no relatório de garantia de fiabilidade ou nele referenciada para uma fonte que esteja disponível aos utilizadores.

(d) **Identificação dos critérios:** o relatório de garantia de fiabilidade identifica os critérios contra os quais o assunto em causa foi avaliado ou mensurado para que os utilizadores possam compreender as bases da conclusão do profissional de auditoria. O relatório de garantia de fiabilidade pode incluir os critérios, ou referir-se a eles se estiverem contidos numa asserção preparada pela parte responsável que esteja disponível aos utilizadores, ou se estiverem disponíveis de qualquer outra fonte prontamente acessível. O profissional de auditoria considera se é ou não relevante para as circunstâncias divulgar:

- A fonte dos critérios e se eles estão ou não incorporados em leis ou regulamentos ou emitidos por organizações profissionais autorizadas ou reconhecidas que sigam um processo de tramitação transparente, isto é, se estão ou não estabelecidos critérios no contexto do assunto em causa (e se não estão, uma descrição da razão por que é que são considerados adequados);
- Os métodos de mensuração usados quando os critérios permitam optar entre mais do que um método;
- Quaisquer interpretações significativas feitas ao aplicar critérios nas circunstâncias do trabalho; e
- Se houve ou não quaisquer alterações nos métodos de mensuração usados.

(e) **Quando apropriado, uma descrição de qualquer limitação significativa inerente associada à avaliação ou mensuração do assunto em causa face aos critérios:** embora nalguns casos se possam esperar limitações inerentes que sejam bem compreendidas pelos leitores de um relatório de garantia de fiabilidade, noutros casos pode ser apropriado fazer essa referência explícita no relatório. Por exemplo, num relatório de garantia de fiabilidade relacionado com a eficácia do controlo interno, pode ser apropriado notar que a avaliação histórica de eficácia não é relevante para futuros períodos devido ao risco de o controlo interno se poder tornar inadequado por força de alterações nas condições, ou de que o grau de conformidade com políticas ou procedimentos se poder deteriorar.

(f) **Quando os critérios usados para avaliar ou mensurar o assunto em causa estiverem disponíveis a utilizadores específicos ou somente sejam relevantes para finalidades específicas, uma declaração que restrinja o uso do relatório de**

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

**garantia de fiabilidade aos utilizadores ou a essa finalidade:** adicionalmente, quando o relatório de garantia de fiabilidade for destinado somente a utilizadores específicos ou para finalidades específicas, o profissional de auditoria deve considerar declarar este facto no seu relatório<sup>4</sup>. Isto proporciona um aviso aos leitores de que o relatório de garantia de fiabilidade é restringido a utilizadores específicos ou a finalidades específicas.

- (g) **Uma declaração para identificar a parte responsável e descrever as responsabilidades da parte responsável e as responsabilidades do profissional de auditoria:** isto informa os utilizadores de que a parte responsável é responsável pelo assunto em causa no caso de um trabalho de relato direto ou pela informação do assunto em causa no caso de um trabalho baseado em asserções<sup>5</sup> e que o papel do profissional de auditoria é o de expressar i uma conclusão independente acerca da informação do assunto em causa.
- (h) **Uma declaração de que o trabalho foi executado de acordo com as ISAE:** quando haja uma ISAE sobre um assunto em causa específico, essa ISAE pode exigir que o relatório de garantia de fiabilidade se refira especificamente a ela.
- (i) **Um resumo do trabalho efetuado:** o resumo ajudará os utilizadores a entenderem a natureza da garantia de fiabilidade expressa no relatório. A ISA 700, "Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras e a ISRE 2400, "Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras" proporciona uma orientação para o tipo apropriado de resumo.

Quando nenhuma ISAE proporcionar orientação específica sobre procedimentos de obtenção de prova para um assunto em causa particular, o resumo pode incluir uma descrição mais detalhada do trabalho executado.

Dado que num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é essencial uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de obtenção de prova executados para a compreensão da garantia transmitida por uma conclusão expressa de forma negativa, o resumo do trabalho efetuado:

- (i) É geralmente mais pormenorizado do que para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e identifica as limitações sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de obtenção de prova. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram executados e que geralmente seriam executados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade; e
  - (ii) Declara que os procedimentos de obtenção de prova são mais limitados do que para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e que por isso é obtida menos garantia de fiabilidade do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade.
- (j) **A conclusão do profissional de auditoria:** quando a informação do assunto em causa seja constituída de uma variedade de aspetos, podem ser proporcionadas conclusões

---

<sup>4</sup> Embora um relatório de garantia de fiabilidade possa ser restringido seja a utilizadores específicos ou a finalidade específica, a ausência de uma restrição em relação a um dado utilizador ou finalidade não é em si mesma indicativa de que o profissional se exonera da sua responsabilidade em relação a esse utilizador ou essa finalidade. A existência ou não de responsabilidade depende das circunstâncias e da jurisdição relevante que em cada caso couber.

<sup>5</sup> Ver parágrafo 10 do Referencial para uma explicação da diferença entre um trabalho de relato direto e um trabalho baseado em asserções.

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

separadas sobre cada um dos aspetos. Embora nem todas as conclusões necessitem de ser relacionadas com o mesmo nível de procedimentos de obtenção de prova, cada conclusão é expressa na forma que seja apropriada ou a um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou a um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

**Quando apropriado, a conclusão deve informar os utilizadores do contexto em que a conclusão do profissional de auditoria deve ser lida:** a conclusão do profissional de auditoria pode, por exemplo, incluir uma redação como: "Esta conclusão foi formada na base das, e está sujeita às, limitações expressas noutros sítios deste relatório de garantia de fiabilidade independente". Isto será apropriado, por exemplo, quando o relatório inclui uma expressão de características particulares do assunto em causa de que os utilizadores devem estar conscientes.

**Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, a conclusão deve ser expressa de forma positiva:** por exemplo: "Em nossa opinião o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios XYZ" ou "Em nossa opinião a asserção da parte responsável de que o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios XYZ, está adequadamente apresentada".

**Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, a conclusão deve ser expressa na forma negativa:** por exemplo: "Com base no nosso trabalho descrito neste relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que o controlo interno não seja eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios XYZ", ou "Com base no nosso trabalho descrito neste relatório, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a asserção da parte responsável de que o controlo interno é eficaz, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios XYZ, não está adequadamente apresentada".

**Quando o profissional de auditoria expressar uma conclusão com reservas, o relatório de garantia de fiabilidade deve conter uma clara descrição de todas as razões:** (ver também os parágrafos 51 a 53).

- (k) **A data do relatório de garantia de fiabilidade:** esta informa os utilizadores de que o profissional de auditoria considerou o efeito sobre a informação do assunto em causa e sobre o relatório de garantia de fiabilidade de acontecimentos que ocorreram até essa data.
  - (l) **O nome da firma ou do profissional de auditoria, e uma localização específica, que é geralmente o local onde o profissional de auditoria tem o escritório responsável pelo trabalho:** isto informa os utilizadores do indivíduo ou firma que assume a responsabilidade do trabalho.
50. O profissional de auditoria pode incluir no relatório de garantia de fiabilidade outras informações e explicações que não afetem a sua conclusão. Exemplos: detalhes das qualificações e experiência do profissional de auditoria e de outros envolvidos no trabalho, divulgação de níveis de materialidade, questões relacionadas com aspetos materiais do trabalho, e recomendações. Incluir ou não tal informação depende do seu significado para as necessidades dos utilizadores. Informação adicional é claramente separada da conclusão do profissional de auditoria e redigida de maneira tal que não afete essa conclusão.

**Conclusões com reservas, conclusões adversas e escusas de conclusão**

51. **O profissional de auditoria não deve expressar uma conclusão sem reservas quando existirem as circunstâncias seguintes e, no seu julgamento profissional, o efeito do assunto seja ou possa ser material:**
- (a) **Existe uma limitação do âmbito do trabalho, isto é, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou a parte contratante impõe uma restrição que impede, o profissional de auditoria de obter prova necessária para reduzir o risco de trabalho de garantia de fiabilidade ao nível apropriado. O profissional de auditoria deve expressar uma conclusão com reservas ou uma escusa de conclusão;**
  - (b) **Nos casos em que:**
    - (i) **A conclusão do profissional de auditoria seja redigida em termos da asserção da parte responsável e que essa asserção não esteja adequadamente declarada, em todos os aspetos materiais; ou**
    - (ii) **A conclusão do profissional de auditoria seja expressa diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios e a informação do assunto em causa esteja materialmente distorcida,<sup>6</sup>**  
**o profissional de auditoria deve expressar uma conclusão com reservas ou adversa; ou**
  - (c) **Quando for descoberto, após o trabalho ter sido aceite, que os critérios não são adequados ou o assunto em causa não é apropriado para um trabalho de garantia de fiabilidade. O profissional de auditoria deve expressar:**
    - (i) **Uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa quando seja provável que os critérios não adequados ou o assunto em causa não apropriado induza em erro os utilizadores; ou**
    - (ii) **Uma conclusão com reservas ou uma escusa de conclusão, noutros casos.**
52. **O profissional de auditoria deve expressar uma conclusão com reservas quando o efeito de um assunto não for tão material ou profundo que requeira uma conclusão adversa ou uma escusa de conclusão. Uma conclusão com reservas é expressa da forma "exceto quanto" aos efeitos do assunto com o qual a reserva se relaciona.**
53. **Nos casos em que a conclusão sem reservas for redigida em termos da asserção da parte responsável e essa asserção tenha identificado e apropriadamente descrito que a informação do assunto em causa está materialmente distorcida, o profissional de auditoria ou:**
- (a) **Expressa uma conclusão com reservas ou adversa expressa diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios; ou**
  - (b) **Se especificamente exigido pelos termos do trabalho para redigir a conclusão em termos da asserção da parte responsável, expressa uma conclusão não qualificada mas dá ênfase ao assunto referindo-se especificamente a ele no seu relatório.**

### **Outras responsabilidades de relato**

---

<sup>6</sup> Em muitos países, foram desenvolvidos princípios de governo das sociedades como referência para estabelecer comportamentos de boa governação. Tais princípios focam-se muitas vezes nas sociedades com títulos negociados publicamente mas podem ser utilizados para melhorar o governo de outros tipos de sociedades. Não existe um único modelo de boa governação e as estruturas e práticas do governo das sociedades varia de país para país.

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

54. **O profissional de auditoria deve considerar outras responsabilidades de relato, incluindo a adequação de comunicar aos encarregados da governação assuntos relevantes de interesse para a governação que surjam do trabalho de garantia de fiabilidade.**
55. Nesta ISAE, "governação" descreve o papel de pessoas encarregadas da supervisão, controlo e direção de uma parte responsável. Os encarregados da governação geralmente são responsabilizados por assegurar que a entidade atinja os seus objetivos e por relatar a terceiros interessadas. Se a parte contratante não for a mesma que a parte responsável pode não ser apropriado comunicar diretamente com a parte responsável ou com os encarregados da governação da parte responsável.
56. Nesta ISAE, "assuntos relevantes de interesse para a governação" são os que resultam do trabalho de garantia de fiabilidade e, na opinião do profissional de auditoria, são quer importantes quer relevantes para os encarregados da governação. Os assuntos relevantes de interesse para a governação incluem somente os assuntos que tenham chamado a atenção do profissional de auditoria enquanto executou o trabalho. Se os termos do trabalho não o exigirem especificamente, não é exigido ao profissional de auditoria conceber procedimentos para a finalidade específica de identificar assuntos de interesse para a governação.

**Data de eficácia**

57. Esta ISAE é eficaz para os trabalhos de garantia de fiabilidade em que o respetivo relatório tenha data de ou após 1 de janeiro de 2005. É permitida aplicação anterior a esta data.

**Perspetiva do setor público**

1. *Esta ISAE é aplicável a todos os profissionais de auditoria no setor público que sejam independentes da entidade para a qual executam trabalhos de garantia de fiabilidade. Quando os profissionais de auditoria no setor público não forem independentes da entidade para a qual executam um trabalho de garantia de fiabilidade, esta ISAE deve ser aplicada com referência particular à orientação da nota de pé de página 2.*

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3400**  
**EXAME DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA PROSPETIVA**

(Esta Norma está em vigor)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-7
A garantia de fiabilidade prestada com respeito a informação financeira prospetiva	8-9
Aceitação do trabalho	10-12
Conhecimento do negócio	13-15
Período coberto	16
Procedimentos de análise	17-25
Apresentação e divulgações	26
Relatório sobre o exame de informação financeira prospetiva	27-33

---

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3400, “Exame de Informação Financeira Prospetiva” deve ser lida no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados que estabelece a aplicação e autoridade das ISAE.

## Introdução

1. A finalidade desta ISAE é a de estabelecer normas e dar orientação em trabalhos para analisar e relatar sobre informação financeira prospectiva incluindo procedimentos relativos a pressupostos baseados na melhor estimativa e pressupostos hipotéticos. Esta ISAE não se aplica ao exame de informação financeira prospectiva expressa em termos gerais ou narrativos, tal como a que se encontrada referida e analisada no relatório anual de gerência de entidade, embora muitos dos procedimentos delineados possam ser adequados para tal exame.
2. **Num trabalho para analisar informação financeira prospectiva, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se:**
  - (a) **Os pressupostos baseados na melhor estimativa da gerência nos quais se baseia a informação financeira prospectiva são razoáveis e, no caso de pressupostos hipotéticos, se tais pressupostos são consistentes com a finalidade da informação;**
  - (b) **A informação financeira prospectiva está corretamente preparada na base dos pressupostos;**
  - (c) **A informação financeira prospectiva está devidamente apresentada e todos os pressupostos materiais estão adequadamente divulgados, incluindo uma indicação clara sobre se são pressupostos baseados na melhor estimativa ou pressupostos hipotéticos; e**
  - (d) **A informação financeira prospectiva está preparada numa base consistente com as demonstrações financeiras históricas, usando princípios contabilísticos apropriados.**
3. “Informação financeira prospectiva” significa informação financeira baseada em pressupostos acerca de acontecimentos que possam ocorrer no futuro e de possíveis ações da entidade. É altamente subjetiva na sua natureza e a sua preparação requer o exercício de considerável julgamento. A informação financeira prospectiva pode ser preparada na forma de uma previsão, de uma projeção ou de uma combinação de ambas, por exemplo, a previsão de um ano mais uma projeção de cinco anos.
4. Uma “previsão” significa informação financeira prospectiva preparada na base de pressupostos relativamente a acontecimentos futuros que a gerência espera que se realizem e a ações que a gerência espera tomar com referência à data em que a informação é preparada (pressupostos baseados na melhor estimativa).
5. Uma “projeção” significa informação financeira prospectiva preparada com base em:
  - (a) Pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e a ações da gerência que não se esperam necessariamente que se realizem, tais como quando algumas entidades estão numa fase de arranque ou estão a considerar uma alteração importante na natureza das operações; ou
  - (b) Uma mistura de pressupostos baseados na melhor estimativa e pressupostos hipotéticos.

Tal informação ilustra as consequências possíveis à data em que a informação é preparada se os acontecimentos vierem a ocorrer.

6. A informação financeira prospectiva pode incluir demonstrações financeiras ou um ou mais elementos de demonstrações financeiras e pode ser preparada:
- (a) Como uma ferramenta de gestão interna, por exemplo, para ajudar a avaliar um possível investimento de capital; ou
  - (b) Para distribuição a terceiros, por exemplo:
    - Num prospeto para prestar informação a potenciais investidores acerca de expectativas futuras.
    - Num relatório anual para prestar informação a acionistas, organismos reguladores e outras partes interessadas.
    - Num documento para a informação de emprestadores que pode incluir, por exemplo, previsões de fluxos de caixa.
7. A gerência é responsável pela preparação da informação financeira prospectiva, incluindo a identificação e divulgação dos pressupostos em que se baseia. Pode ser pedido ao auditor para examinar e relatar sobre a informação financeira prospectiva para aumentar a sua credibilidade, quer ela se destine a uso de terceiros quer para fins internos.

#### **A garantia de fiabilidade do auditor com respeito a informação financeira prospectiva**

8. A informação financeira prospectiva está relacionada com acontecimentos e ações que ainda não ocorreram e podem não ocorrer. Embora possam estar disponíveis provas para apoiar os pressupostos em que se baseia a informação financeira previsional, tais provas estão geralmente viradas para o futuro e, por isso, de natureza especulativa, bem distintas das provas usualmente disponíveis na auditoria da informação financeira histórica. O auditor não está, portanto, em posição de expressar uma opinião sobre se os resultados mostrados na informação financeira prospectiva serão alcançados.
9. Para além disso, dados os tipos de provas disponíveis ao avaliar os pressupostos em que se baseia a informação financeira prospectiva, pode ser difícil para o auditor obter um nível de satisfação suficiente de forma a expressar de forma positiva que ela esteja isenta de distorção material. Consequentemente, nesta ISAE, quando se relata sobre a razoabilidade dos pressupostos da gerência o auditor proporciona apenas um grau de garantia de fiabilidade moderado. Porém, quando no julgamento do auditor tenha sido obtido um nível apropriado de satisfação, ele não está impedido de expressar garantia de fiabilidade de forma positiva com respeito aos pressupostos.

#### **Aceitação do trabalho**

10. Antes de aceitar um trabalho para analisar informação financeira prospectiva, o auditor tomará em consideração, entre outras coisas:
- O uso que se quer dar da informação;
  - Se a informação será de distribuição geral ou limitada;
  - A natureza dos pressupostos, isto é, se são baseados na melhor estimativa ou hipotéticos.
  - Os elementos a incluir na informação.

- O período coberto pela informação.
11. **O auditor não deve aceitar, ou deve abandonar, um trabalho quando os pressupostos forem claramente irrealistas ou quando o auditor acreditar que a informação financeira prospectiva não será apropriada para o seu uso pretendido.**
  12. **O auditor e o cliente devem acordar nos termos do trabalho.** É no interesse tanto da entidade como do auditor que este envie uma carta de compromisso para que se evitem mal-entendidos com respeito ao trabalho. Uma carta de compromisso poderia incluir as matérias constantes do parágrafo 10 e fixar as responsabilidades da gerência pelos pressupostos e pela prestação ao auditor de todas as informações relevantes e dos dados fonte usados ao desenvolver os pressupostos.

### **Conhecimento do negócio**

13. **O auditor deve obter um nível suficiente de conhecimento do negócio para ser capaz de avaliar se todos os pressupostos significativos necessários para a preparação da informação financeira prospectiva foram identificados.** O auditor necessitará também de se familiarizar com o processo de preparação da informação financeira prospectiva, por exemplo, tomando em consideração:
  - Os controlos internos sobre o sistema usado para preparar informação financeira prospectiva e os conhecimentos e experiência das pessoas que preparam a informação financeira prospectiva.
  - A natureza da documentação preparada pela entidade que suporta os pressupostos da gerência.
  - O ponto até ao qual foram usadas técnicas estatísticas, matemáticas e assistidas por computador.
  - Os métodos usados para desenvolver e aplicar pressupostos.
  - O rigor da informação financeira prospectiva preparada em períodos anteriores e as razões para variações significativas.
14. **O auditor deve tomar em consideração a extensão até à qual se justifica o suporte na informação financeira histórica da entidade.** O auditor deve exigir um conhecimento da informação financeira histórica da entidade para avaliar se a informação financeira prospectiva foi ou não preparada numa base consistente com a informação financeira histórica e de forma a proporcionar uma referência histórica para a consideração dos pressupostos da gerência. O auditor necessitará de estabelecer, por exemplo, se foi ou não auditada ou revista a informação histórica relevante e se foram ou não usados na sua preparação princípios contabilísticos aceitáveis.
15. Se o relatório de auditoria ou de revisão sobre informação financeira histórica do período anterior for modificado ou se a entidade estiver numa fase de arranque, o auditor tomará em consideração os factos envolventes e o efeito no exame da informação financeira prospectiva.

### **Período coberto**

16. **O auditor deve considerar o período de tempo coberto pela informação financeira prospectiva.** Uma vez que os pressupostos se tornam mais especulativos quando aumenta o período de tempo coberto, à medida que o período se alonga, decresce a capacidade da

gerência para fazer pressupostos baseados na melhor estimativa. O período não se deve estender para além do tempo para o qual a gerência tenha uma base razoável para os pressupostos. Identificam-se a seguir alguns fatores que são relevantes para a consideração do auditor sobre o período de tempo coberto pela informação financeira prospetiva:

- Ciclo operacional, por exemplo, no caso de um projeto de construção importante, o tempo necessário para completar o projeto pode ditar o período coberto.
- O grau de credibilidade dos pressupostos, por exemplo, se a entidade está a introduzir um novo produto, o período prospetivo coberto pode ser curto e partido em segmentos pequenos, tais como semanas ou meses. Alternativamente, se o único negócio da entidade é possuir ativos sob locação a longo prazo, pode ser razoável um período prospetivo relativamente longo.
- A necessidade dos utilizadores, por exemplo, a informação financeira prospetiva pode ser preparada em ligação com o pedido de um empréstimo, relativamente ao período de tempo necessário para gerar fundos suficientes para o reembolso. Alternativamente, a informação pode ser preparada para investidores em ligação com a venda de obrigações para ilustrar o uso pretendido para o produto líquido no período subsequente.

### **Procedimentos de análise**

17. **Quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de análise, as considerações do auditor devem incluir:**
  - (a) **A probabilidade de existirem distorções materialmente relevantes;**
  - (b) **O conhecimento obtido durante quaisquer trabalhos anteriores;**
  - (c) **A competência da gerência no que respeita à preparação de informação financeira prospetiva;**
  - (d) **A extensão até à qual a informação financeira prospetiva é afetada pelo julgamento da gerência; e**
  - (e) **A adequação e credibilidade dos dados subjacentes.**
18. O auditor deve apreciar a fonte e a credibilidade da prova que suportam os pressupostos baseados na melhor estimativa da gerência. A prova suficiente e apropriada que suporta tais pressupostos deve ser obtida a partir de fontes internas e externas incluindo a consideração dos pressupostos à luz da informação histórica e uma avaliação se eles estão baseados em planos que estejam dentro da capacidade da entidade.
19. O auditor deve considerar se, quando sejam usados pressupostos hipotéticos, foram tomadas em consideração as implicações de tais pressupostos. Por exemplo, se se assumir que as vendas cresçam para além da capacidade corrente da instalação, a informação financeira prospetiva necessitará de incluir o investimento necessário na capacidade adicional da instalação ou os custos de meios alternativos para satisfazer as vendas previstas, tais como subcontratação da produção.
20. Se bem que a evidência que suporta pressupostos hipotéticos não necessite de ser obtida, o auditor necessitará de confirmar que eles são consistentes com a finalidade da informação financeira prospetiva e que não há razão para crer que sejam claramente irrealistas.

21. O auditor necessitará de ficar satisfeito de que a informação financeira prospectiva está devidamente preparada a partir dos pressupostos da gerência, por exemplo, fazendo verificações tais como recálculos, e rever a sua consistência interna, isto é, as ações que a gerência pretende tomar são compatíveis umas com as outras e não há inconsistências na determinação das quantias que se baseiam em variáveis comuns, tais como taxas de juro.
22. O auditor deve dedicar especial atenção à extensão até à qual as áreas que são sensíveis a variações têm um efeito material nos resultados mostrados na informação financeira prospectiva. Isto vai influenciar a extensão até à qual o auditor deve procurar prova apropriada. Também influenciará a avaliação do auditor sobre a apropriação e adequação da divulgação.
23. Quando contratado para analisar um ou mais elementos da informação prospectiva, tal como uma demonstração financeira individual, é importante que o auditor tome em consideração o inter-relacionamento com outros componentes incluídos nas demonstrações financeiras.
24. Quando uma parte já decorrida do período corrente for incluída na informação financeira prospectiva, o auditor deve considerar a extensão até à qual necessita de aplicar procedimentos à informação histórica. Os procedimentos variarão dependendo das circunstâncias, por exemplo, quanto do período prospectivo já decorreu.
25. **O auditor deve obter da gerência declarações por escrito respeitantes ao uso pretendido da informação financeira prospectiva, à integralidade dos pressupostos significativos da gerência e à aceitação da gerência da sua responsabilidade pela informação financeira prospectiva.**

### **Apresentação e divulgações**

26. Quando apreciar a apresentação e divulgações da informação financeira prospectiva, além dos requisitos específicos de quaisquer estatutos, regulamentos ou normas profissionais relevantes, o auditor necessitará de tomar em consideração se:
  - (a) A apresentação da informação financeira prospectiva é informativa e não suscetível de induzir em erro;
  - (b) As políticas contabilísticas estão claramente divulgadas nas notas à informação financeira prospectiva;
  - (c) Os pressupostos estão adequadamente divulgados nas notas à informação financeira prospectiva. Precisa de ficar claro se os pressupostos representam as melhores estimativas da gerência ou são hipotéticos e, quando os pressupostos forem feitos em áreas que sejam materiais e estejam sujeitos a um alto grau de incerteza, esta incerteza e a sensibilidade consequente dos resultados necessita de ser adequadamente divulgada;
  - (d) A data relativamente à qual foi preparada a informação financeira prospectiva está divulgada. A gerência precisa de confirmar que os pressupostos são apropriados com referência a esta data, mesmo que a informação subjacente possa ter sido acumulada durante um período de tempo;
  - (e) A base para estabelecer pontos num intervalo está ou não claramente indicada e o intervalo não foi selecionado de uma forma enviesada ou suscetível de induzir em erro quando os resultados mostrados na informação financeira prospectiva são expressos em termos de um intervalo; e

- (f) Está divulgada qualquer alteração numa política contabilística desde as demonstrações financeiras históricas mais recentes, juntamente com a razão para a alteração e o seu efeito na informação financeira prospetiva.

**Relatório sobre o exame de informação financeira prospetiva**

27. **O relatório do auditor sobre o exame de informação financeira prospetiva deve conter o seguinte:**

- (a) **Título;**
- (b) **Destinatário;**
- (c) **Identificação da informação financeira prospetiva;**
- (d) **Uma referência às ISAE ou normas nacionais ou práticas relevantes aplicáveis ao exame de informação financeira prospetiva;**
- (e) **Uma declaração de que a gerência é responsável pela informação financeira prospetiva incluindo os pressupostos em que se baseia;**
- (f) **Quando aplicável, referência à finalidade e/ou à distribuição restrita da informação financeira prospetiva;**
- (g) **Uma declaração de garantia de fiabilidade negativa sobre se os pressupostos proporcionam ou não uma base razoável pela informação financeira prospetiva;**
- (h) **Uma opinião sobre se a informação financeira prospetiva foi ou não devidamente preparada na base dos pressupostos e está ou não apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro relevante;**
- (i) **Precauções apropriadas com respeito à consecução dos resultados indicados pela informação financeira prospetiva;**
- (j) **Data do relatório que deve ser a data em que os procedimentos tenham sido concluídos;**
- (k) **Domicílio do auditor; e**
- (l) **Assinatura.**

Este relatório deverá:

- Declarar se, baseado no exame da prova que suporta os pressupostos, algo chegou ao conhecimento do auditor que o leve a concluir que os pressupostos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospetiva.
- Expressar a opinião sobre se a informação financeira prospetiva está devidamente preparada na base dos pressupostos e está apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro relevante.
- Declarar que:
  - Os resultados reais são provavelmente diferentes dos da informação financeira prospetiva uma vez que os acontecimentos previstos frequentemente não ocorrem como se espera e que a variação pode ser materialmente relevante. Do mesmo modo, quando a informação financeira prospetiva for expressa num

intervalo, deve ser declarado que não pode existir garantia de que os resultados reais caíam dentro do intervalo, e

- No caso de pressupostos hipotéticos, a informação financeira prospectiva foi preparada com o a finalidade de (declarar a finalidade), usando um conjunto de pressupostos que inclui pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e ações da gerência que não se espera que necessariamente ocorram. Assim, os leitores ficam prevenidos de que informação financeira prospectiva não deve ser utilizada para outras finalidades que não sejam as descritas.

28. O que se segue é um exemplo de um extrato de um relatório sem reservas sobre uma previsão:

Examinámos a previsão<sup>1</sup> de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade aplicável ao exame de informação financeira prospectiva. A gerência é responsável pela previsão incluindo os pressupostos apresentados na Nota X nos quais ela se baseia.

Baseado no nosso exame da prova que suporta os pressupostos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estes pressupostos não proporcionam uma base razoável para a previsão. Além disso, em nossa opinião a previsão está devidamente preparada na base dos pressupostos e apresentada de acordo com...<sup>2</sup>.

Os resultados reais serão provavelmente diferentes da previsão uma vez que acontecimentos previstos não ocorrem frequentemente como se espera e a variação pode ser material.

29. O que se segue é um exemplo de um extrato de um relatório sem reservas sobre uma projeção:

Examinámos a projeção<sup>3</sup> de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade aplicável ao exame de informação financeira prospectiva. A gerência é responsável pela projeção incluindo os pressupostos apresentados na Nota X em que ela se baseia.

Esta projeção foi preparada para (descrever a finalidade). Como a entidade está numa fase de arranque a projeção foi preparada usando um conjunto de pressupostos que incluem pressupostos hipotéticos acerca de acontecimentos futuros e ações da gerência que não se espera necessariamente que ocorram. Consequentemente, os leitores ficam prevenidos de que esta projeção pode não ser apropriada para outras finalidades que não sejam as atrás descritas.

Baseados no nosso exame de prova que suporta os pressupostos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que estes pressupostos não proporcionam uma base razoável para a projeção, assumindo que (declarar ou referir os pressupostos hipotéticos). Além disso, em nossa opinião a projeção está devidamente preparada na base dos pressupostos e está apresentada de acordo com...<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Incluir nome da entidade, período coberto pela previsão e outra identificação adequada tal como referência ao número de páginas ou identificando as demonstrações individuais.

<sup>2</sup> Indicar o referencial de relato financeiro apropriado.

<sup>3</sup> Incluir nome da entidade, período coberto pela projeção e outra identificação adequada tal como referência ao número de páginas ou identificando as demonstrações individuais.

<sup>4</sup> Ver nota de rodapé 2.

Mesmo que ocorram os acontecimentos previstos de acordo com os pressupostos hipotéticos acima descritos, os resultados reais são mesmo assim provavelmente diferentes da projeção uma vez que frequentemente outros acontecimentos antecipados não ocorrem como se espera e a variação pode ser materialmente relevante.

30. **Quando o auditor concluir que a apresentação e divulgação da informação financeira prospectiva não são adequadas, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no relatório sobre a informação financeira prospectiva, ou abandonar o trabalho como apropriado.** Um exemplo seria a informação financeira não divulgar adequadamente as consequências de quaisquer pressupostos que sejam altamente sensíveis.
31. **Quando o auditor concluir que um ou mais pressupostos significativos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospectiva preparada na base dos pressupostos da melhor estimativa ou que um ou mais pressupostos significativos não proporcionam uma base razoável para a informação financeira prospectiva dados os pressupostos hipotéticos, deve ou expressar uma opinião adversa no relatório sobre a informação financeira prospectiva, ou abandonar o trabalho.**
32. **Quando o exame for afetado por condições que impeçam a aplicação de um ou mais procedimentos considerados necessários nas circunstâncias, o auditor deve ou abandonar do trabalho ou emitir uma escusa de opinião e descrever a limitação de âmbito no relatório sobre a informação financeira prospectiva.**

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE  
(ISAE) 3402**

**RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA  
ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS**

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade de auditores do serviço que cubram períodos que terminem em ou após 15 de junho de 2011)

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISAE	1-6
Data de Eficácia	7
<b>Objetivos</b>	8
<b>Definições</b>	9
<b>Requisitos</b>	
ISAE 3000	10
Requisitos éticos	11
Gerência e encarregados da governação	12
Aceitação e continuação	13-14
Avaliar a adequação dos critérios	15-18
Materialidade	19
Obter conhecimento do sistema da organização de serviços	20
Obter prova respeitante à descrição	21-22
Obter prova respeitante à conceção de controlos	23
Obter prova respeitante à eficácia operacional dos controlos	24-29
O trabalho da função de auditoria interna	30-37
Declarações escritas	38-40
Outras informações	41-42
Acontecimentos subsequentes	43-44
Documentação	45-52
Preparar o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço	53-55
Outras responsabilidades de comunicação	56
<b>Material de aplicação e outro material explicativo</b>	
Âmbito desta ISAE	A1-A2
Definições	A3-A4
Requisitos éticos	A5
Gerência e encarregados da governação	A6

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Aceitação e continuação	A7-A12
Avaliar a adequação dos critérios	A13-A15
Materialidade	A16-A18
Obter conhecimento do sistema da organização de serviços	A19-A20
Obter prova respeitante à descrição	A21-A24
Obter prova respeitante à conceção de controlos	A25-A27
Obter prova respeitante à eficácia operacional dos controlos	A28-A36
O trabalho da função de auditoria interna	A37-A41
Declarações escritas	A42-A43
Outra informações	A44-A45
Documentação	A46
Preparar o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço	A47-A52
Outras responsabilidades de comunicação	A53
Apêndice 1: Exemplo de asserções de uma organização de serviços	
Apêndice 2: Exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço	
Apêndice 3: Exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade modificados do auditor do serviço	

---

A Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3402, “Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços” deve ser lida no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

## Introdução

### Âmbito desta ISAE

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata de trabalhos realizados por um profissional de auditoria<sup>1</sup> para emitir um relatório para ser usado por entidades utentes e seus auditores sobre os controlos numa organização de serviços que preste um serviço a entidades utentes e que provavelmente são relevantes para o controlo interno das entidades utentes e se relacionam com o relato financeiro. Complementa a ISA 402<sup>2</sup> dado que relatórios preparados de acordo com esta ISAE podem proporcionar prova apropriada segundo a ISA 402. (Ver parágrafo A1)
2. O Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (O Referencial) refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser um trabalho de “garantia razoável de fiabilidade” ou um trabalho de “garantia limitada de fiabilidade”; que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser ou um trabalho “com base em asserções” ou um trabalho de “relato direto”; pode ser redigido ou em termos da asserção da parte responsável ou diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios<sup>3</sup>. Esta ISAE só trata de trabalhos baseados em asserções que transmitam garantia razoável de fiabilidade, com a conclusão a ser redigida diretamente em termos do assunto em causa e dos critérios.<sup>4</sup>
3. Esta ISAE só se aplica quando a organização de serviços é responsável pela adequada conceção dos controlos, ou é capaz de fazer uma asserção sobre a mesma. Esta ISAE não trata de trabalhos de garantia de fiabilidade:
  - (a) Para relatar apenas sobre se os controlos numa organização de serviços funcionaram como descrito; ou
  - (b) Para relatar sobre controlos numa organização de serviços que não sejam os relacionados com um serviço que é provavelmente relevante para o controlo interno da entidade porque se relaciona com o relato financeiro (por exemplo, controlos que afetem a produção das entidades utentes ou o controlo de qualidade).

Contudo, esta ISAE dá mais orientação para os trabalhos realizados segundo a ISAE 3000.<sup>5</sup> (Ver parágrafo A2)

4. Além de emitir um relatório de garantia de fiabilidade sobre controlos, um auditor do serviço também pode ser contratado para emitir relatórios tais como os que se seguem, e que não são tratados nesta ISAE:
  - (a) Relatório sobre transações ou saldos da entidade utente mantidos por uma organização de serviços; ou
  - (b) Relatório de procedimentos acordados sobre controlos numa organização de serviços.

---

<sup>1</sup> O Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria (Código do IESBA), emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants define um profissional de contabilidade e auditoria como “um indivíduo que é membro de uma organização membro da IFAC” e um profissional de auditoria em prática pública como “um profissional de auditoria independentemente da função que exerce (por exemplo, auditoria, fiscalidade ou consultadoria) numa firma que preste serviços profissionais de auditoria. Este termo é também usado para referir uma firma de profissionais em prática pública.

<sup>2</sup> ISA 402 “Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços”

<sup>3</sup> Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, parágrafos 10, 11 e 57

<sup>4</sup> Parágrafos 13 e 52(k) desta ISAE

<sup>5</sup> ISAE 3000 “Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica”

*Relacionamento com outras normas profissionais*

5. A execução de trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica exige que o auditor do serviço cumpra a ISAE 3000. A ISAE 3000 inclui requisitos relativos a assuntos tais como aceitação do trabalho, planeamento, prova e documentação que se aplicam a todos os trabalhos de garantia de fiabilidade incluindo os trabalhos de acordo com a presente ISAE a qual desenvolve a forma como a ISAE 3000 se aplica a um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre controlos numa organização de serviços. O Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que define e descreve os elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade proporciona o contexto para a compreensão desta ISAE e da ISAE 3000.
6. O cumprimento da ISAE 3000 exige, entre outras coisas, que o auditor do serviço cumpra o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) e implemente procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis aos trabalhos individuais.<sup>6</sup>

**Data de eficácia**

7. Esta ISAE é eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade de auditores do serviço que cubram períodos que terminem em ou após 15 de junho de 2011.

**Objetivos**

8. Os objetivos do auditor do serviço são:
  - (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, com base em critérios adequados.
    - (i) A descrição do sistema da organização de serviços apresenta apropriadamente o sistema como concebido e implementado em todo o período especificado (ou no caso de um relatório Tipo 1 a uma data especificada).
    - (ii) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviço foram adequadamente concebidos durante todo o período especificado (ou no caso de um relatório Tipo 1, a uma data especificada):
    - (iii) Quando incluído no âmbito do trabalho, os controlos funcionaram eficazmente para proporcionar garantia razoável de fiabilidade que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviço foram atingidos em todo o período especificado.
  - (b) Para relatar sobre as matérias em (a) atrás de acordo com os resultados do auditor do serviço.

**Definições**

9. Para as finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:
  - (a) Método carve-out – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, por meio da qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços, mas em que os objetivos de controlo relevantes da organização de subserviços e respetivos controlos

---

<sup>6</sup> ISAE 3000, parágrafos 4 e 6

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

são excluídos da descrição do sistema da organização de serviços e do âmbito do trabalho do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços e o âmbito do trabalho do auditor do serviço incluem controlos na organização de serviço para monitorar a eficácia dos controlos da organização de subserviços, que podem incluir a revisão de um relatório de garantia de fiabilidade da organização de serviços sobre os controlos na organização de subserviços.

- (b) Controlos complementares da entidade utente – Controlos que, na conceção do seu serviço, a organização de serviços assume que serão implementados por entidades utentes e que, se necessário para atingir objetivos de controlo declarados na descrição do sistema de organização de serviços, são identificados nessa descrição.
- (c) Objetivo de controlo – O propósito ou finalidade de um dado aspeto dos controlos. Os objetivos de controlo relacionam-se com os riscos que os controlos procuram mitigar.
- (d) Controlos na organização de serviços – Controlos sobre a consecução de um objetivo de controlo que é coberto pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço (Ver parágrafo A3)
- (e) Controlos numa organização de subserviços – Controlos numa organização de subserviços para proporcionar garantia razoável de fiabilidade acerca da consecução de um objetivo de controlo.
- (f) Critérios – Referenciais usados para avaliar ou mensurar um assunto em causa, incluindo, quando relevante, referenciais para apresentação e divulgação.
- (g) Método inclusivo – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, pelo qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços e que os objetivos relevantes de controlo e respetivos controlos são incluídos na descrição do sistema da organização de serviços, e no âmbito do trabalho do auditor do serviço. (Ver parágrafo A4)
- (h) Função de auditoria interna – Uma atividade de avaliação estabelecida ou prestada como um serviço para a organização de serviços. As suas funções incluem, entre outras coisas, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia do controlo interno.
- (i) Auditores internos – Os indivíduos que executam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem pertencer a um departamento de auditoria interna ou função equivalente.
- (j) Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviço (referido nesta ISAE como “relatório Tipo 1”) – Um relatório que compreende:
  - (i) A descrição do sistema da organização de serviços;
  - (ii) Uma asserção escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
    - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado à data especificada;
    - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos na data especificada; e

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- (iii) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias em (ii)a.-b. atrás.
- (k) Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos numa organização de serviços (referido nesta ISAE como um “relatório Tipo 2” – Um relatório que compreende:
  - (i) A descrição do sistema da organização de serviços;
  - (ii) Uma asserção escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
    - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado em todo o período especificado;
    - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos em todo o período especificado; e
    - c. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços operaram eficazmente em todos o período especificado; e
  - (iii) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que:
    - a. Transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias em (ii)a-c atrás; e
    - b. Inclui uma descrição dos testes aos controlos e dos respetivos resultados.
- (l) Auditor do serviço – Um profissional de auditoria que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços.
- (m) Organização de serviços – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno de entidades utentes se relacionado com o relato financeiro.
- (n) Sistema da organização de serviços (ou o sistema) – As políticas e procedimentos concebidos e implementados pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços inclui a identificação dos serviços abrangidos; o período, ou no caso de um relatório Tipo 1, a data, a que se refere a descrição, os objetivos de controlo, e os controlos.
- (o) Asserção da organização de serviços – A asserção escrita acerca das matérias referidas no parágrafo 9(k)(ii) (ou paragrafo 9(j)(ii) no caso de um relatório Tipo 1).
- (p) Organização de subserviço – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno dessas entidades se relacionado com o relato financeiro.
- (q) Teste aos controlos – Um procedimento concebido para avaliar a eficácia operacional dos controlos na consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- (r) Auditor do utente - Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras da entidade utente.<sup>7</sup>
- (s) Entidade utente – Uma entidade que usa uma organização de serviços.

### Requisitos

#### ISAE 3000

- 10. O auditor do serviço não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISAE e da ISAE 3000.

#### Requisitos éticos

- 11. O auditor do serviço deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que respeitam à independência, relativos a trabalhos de garantia de fiabilidade. (Ver parágrafo A5)

#### Gerência e encarregados da governação

- 12. Quando esta ISAE exigir que o auditor do serviço indague, solicite declarações, comunique ou interaja de qualquer forma com a organização de serviços, o auditor do serviço deve determinar as pessoas apropriadas dentro da gerência da organização de serviços ou da estrutura de governação com quem interagir. Isto deve incluir consideração de quais as pessoas que tem as responsabilidades apropriadas e o conhecimento das respetivas matérias. (Ver parágrafo A6)

#### Aceitação e continuação

- 13. Antes de concordar em aceitar, ou continuar um trabalho, o auditor do serviço deve:
  - (a) Determinar se:
    - (i) Tem as capacidades e competência para executar o trabalho; (Ver parágrafo A7)
    - (ii) Os critérios a aplicar pela organização de serviços para preparar a descrição do seu sistema são adequados e estão disponíveis para as entidades utentes e seus auditores; e
    - (iii) O âmbito do trabalho e a descrição do sistema da organização de serviço não serão tão limitados que é provável que não sejam úteis para as entidades utentes e seus auditores.
  - (b) Obter o acordo da organização de serviços de que reconhece e compreende a sua responsabilidade:
    - (i) Pela preparação da descrição do seu sistema, e anexa asserção da organização de serviços, incluindo a plenitude, rigor, e método de apresentação dessa descrição e asserção; (Ver parágrafo A8)
    - (ii) Ter uma base razoável para a asserção da organização de serviços que acompanha a descrição do seu sistema; (Ver parágrafo A9)
    - (iii) Por declarar na asserção da organização de serviços os critérios que usou para preparar a descrição do seu sistema;
    - (iv) Por declarar na descrição do seu sistema:
      - a. Os objetivos de controlo; e

---

<sup>7</sup> No caso de uma organização de subserviços, o auditor do serviço de uma organização de serviços que use os serviços da organização de subserviços é também um auditor do utente.

- b. Quando estiverem especificados por lei ou regulamento, ou por uma outra parte (por exemplo, uma grupo utente ou uma organização profissional), a parte que os especificou;
- (v) Por identificar os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo na descrição do seu sistema, e conceber e implementar controlos que proporcionem garantia razoável de fiabilidade que esses riscos não evitarão a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema, e portanto que os objetivos de controlo declarados serão atingidos: e (Ver parágrafo A10)
- (vi) Proporcionar ao auditor do serviço:
  - a. Acesso a toda a informação, tal como registos, documentação e outras matérias, incluindo acordos de nível de serviço, de que a organização de serviços tenha conhecimento que seja relevante para a descrição do sistema da organização de serviços e da asserção da organização de serviços que a acompanha;
  - b. Informação adicional que o auditor do serviço possa pedir à organização de serviços com a finalidade do trabalho de garantia de fiabilidade; e
  - c. Acesso sem restrições às pessoas dentro da organização de serviços que o auditor do serviço determine ser necessário para obter prova.

*Aceitação de uma alteração nos termos do trabalho*

14. Se a organização de serviços pedir uma alteração no âmbito do trabalho antes da conclusão do trabalho, o auditor do serviço deve ficar satisfeito que existe uma justificação razoável para a alteração. (Ver parágrafo A11 e A12)

**Avaliar a adequação dos critérios**

15. Como exigido pela ISAE 3000, o auditor do serviço deve avaliar se a organização de serviços usou critérios adequados para preparar a descrição do seu sistema, para avaliar se os controlos foram adequadamente concebidos e, no caso de um relatório Tipo 2, em avaliar se os controlos estão a operar eficazmente.<sup>8</sup>
16. Ao apreciar a adequação dos critérios para avaliar a descrição do sistema da organização de serviços, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, como mínimo:
- (a) Se a descrição apresenta a forma como o sistema da organização de serviços foi concebido e implementado, incluindo, como apropriado:
    - (i) O tipo de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas;
    - (ii) Os procedimentos, tanto dentro da tecnologia de informação como dos sistemas manuais, pelos quais os serviços são prestados, incluindo, como apropriado, procedimentos pelos quais as transações são inicializadas, registadas, processadas, corrigidas, e transferidas para os relatórios e outra informação preparados para as entidades utentes.
    - (iii) Os respetivos registos e informação de suporte, incluindo, como apropriado, registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas que sejam usadas para inicializar, registar, processar, e relatar transações; isto inclui a

---

<sup>8</sup> ISAE 3000, parágrafo 19

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- correção de informação incorreta e a forma como a informação é transferida para os relatórios e outra informação preparados para as entidades utentes.
- (iv) A forma como o sistema da organização de serviços trata dos acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações;
  - (v) O processo usado para preparar relatórios e outra informação para as entidades utentes;
  - (vi) Os objetivos de controlo especificados e os controlos concebidos para atingir esses objetivos;
  - (vii) Controlos complementares da entidade utente contemplados para a conceção dos controlos;
  - (viii) Outros aspetos do ambiente de controlo da organização de serviços, processo de avaliação do risco, sistemas de informação (incluindo os respetivos processos de negócio) e comunicação, objetivos de controlo e controlos de monitorização que sejam relevantes para os serviços prestados,
- (b) No caso de um relatório Tipo 2, se a descrição inclui detalhes relevantes das alterações do sistema da organização de serviços durante o período coberto pela descrição.
  - (c) Se a descrição omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema da organização de serviços que está ser descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema da organização de serviços que cada entidade utente individual e o seu auditor podem considerar importante no seu ambiente particular.
17. Ao avaliar a adequação dos critérios para avaliar a conceção dos controlos, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se:
- (a) A organização de serviços identificou os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema; e
  - (b) Os controlos identificados nessa descrição proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que eles não farão com que os objetivos de controlo declarados não sejam atingidos.
18. Ao avaliar a adequação dos critérios para avaliar a eficácia operacional dos controlos em proporcionarem garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados identificados na descrição serão atingidos, o auditor do serviço deve determinar se os critérios abrangem, no mínimo, se os controlos foram consistentemente aplicados como concebido durante todo o período especificado. Tal inclui se os controlos manuais foram aplicados por indivíduos que têm a competência e autoridade apropriada. (Ver parágrafos A13 a A15)

### **Materialidade**

19. Quando planear e executar o trabalho, o auditor do serviço deve considerar a materialidade com respeito à apresentação apropriada da descrição, a adequação da conceção dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, a eficácia operacional dos controlos. (Ver parágrafos A16 a A18)

### **Obter conhecimento do sistema da organização de serviços**

20. O auditor do serviço deve obter a compreensão do sistema da organização de serviços, incluindo controlos que estejam incluídos no âmbito do trabalho. (Ver parágrafos A19 e A20)

**Obter prova respeitante à descrição**

21. O auditor do serviço deve obter e ler a descrição do sistema da organização de serviços, e deve avaliar se os aspetos da descrição incluídos no âmbito do trabalho estão apropriadamente apresentados, incluindo se: (Ver parágrafos A21 e A22)
- (a) Os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são razoáveis nas circunstâncias. (Ver parágrafo A23)
  - (b) Os controlos identificados nessa descrição foram implementados.
  - (c) Os controlos complementares da entidade utente, se existirem, estão adequadamente descritos; e
  - (d) Os serviços executados por uma organização de subserviços, se existirem, estão adequadamente descritos, incluindo se o método inclusivo ou o método carve-out foi usado em relação a eles.
22. O auditor do serviço deve determinar, através de outros procedimentos em combinação com indagações, se o sistema da organização de serviços foi implementado. Esses outros procedimentos devem incluir observação, e inspeção de registos e outra documentação, da maneira como o sistema da organização de serviços opera e como os controlos são aplicados. (Ver parágrafo A24)

**Obter prova respeitante à conceção de controlos**

23. O auditor do serviço deve determinar quais os controlos da organização de serviços que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados no sistema da organização de serviços e deve avaliar se esses controlos foram adequadamente concebidos. Esta determinação deve incluir: (Ver parágrafos A25 a A27)
- (a) Identificar os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços; e
  - (b) Avaliar a ligação dos controlos identificados na descrição do sistema a esses riscos.

**Obter prova respeitante à eficácia operacional dos controlos**

24. Quando emitir um relatório Tipo 2, o auditor do serviço deve testar os controlos que ele determinou serem necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços, e avaliar a sua eficácia operacional durante todo o período. A prova obtida em trabalhos anteriores acerca da operação satisfatória dos controlos em períodos anteriores não proporciona base para uma redução dos testes mesmo que seja suplementada com prova obtida durante o período corrente. (Ver parágrafos A28 a A32)
25. Quando conceber e realizar testes de controlos, o auditor do serviço deve:
- (a) Executar outros procedimentos em combinação com indagações para obter prova acerca de:
    - (i) A forma como o controlo foi aplicado;
    - (ii) A consistência com que o controlo foi aplicado; e
    - (iii) Por quem ou por que meios o controlo foi aplicado;

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- (b) Determinar se os controlos a serem testados dependem de outros controlos (controlos indiretos) e, em caso afirmativo, se é necessário obter prova que suporte a eficácia operacional desses controlos indiretos; e (Ver parágrafos A33 e A34)
  - (c) Determinar meios de selecionar itens para testar que sejam eficazes na satisfação do objetivo do procedimento. (Ver parágrafos A33 a A36)
26. Quando determinar dos testes de controlos, o auditor do serviço deve considerar matérias que incluam as características da população a ser testada, que inclui a natureza dos controlos, a frequência da sua aplicação (por exemplo, mensal, diariamente, um numero de vezes por dia), e a taxa esperada de desvio.

### *Amostragem*

27. Quando o auditor do serviço usar a amostragem, o auditor do serviço deve: (Ver parágrafos A35 e A36)
- (a) Considerar a finalidade do procedimento e as características da população de onde será extraída a amostra quando a conceber;
  - (b) Determinar uma dimensão da amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um risco apropriadamente baixo;
  - (c) Selecionar itens para a amostra de forma que cada unidade de amostragem da população tenha uma oportunidade de seleção;
  - (d) Se um procedimento concebido não for aplicável a um item selecionado, executar o procedimento num item de substituição; e
  - (e) Se for incapaz de aplicar os procedimentos concebidos, ou procedimentos alternativos adequados a um item selecionado, tratar esse item como um desvio.

### *Natureza e causa de desvios*

28. O auditor do serviço deve investigar a natureza e causa de qualquer desvio identificado e deve determinar se:
- (a) Os desvios identificados estão dentro da taxa de desvio esperada e se são aceitáveis; por isso, o teste que foi executado proporciona uma base apropriada para concluir que o controlo está a operar com eficácia em todo o período especificado;
  - (b) São necessários testes adicionais do controlo ou de outros controlos para chegar a uma conclusão sobre se os controlos relativos a um dado objetivo de controlo estão a operar com eficácia durante todo o período especificado; ou (Ver parágrafo A25)
  - (c) O teste que foi executado proporciona uma base apropriada para concluir que o controlo não operou com eficácia durante todo o período especificado.
29. Nas circunstâncias extremamente raras em que o auditor do serviço considera ser anómalo um desvio descoberto numa amostra e não foram identificados outros controlos que lhe permitam concluir que o objetivo de controlo relevante está a operar com eficácia durante todo o período especificado, deve obter um alto grau de certeza de que tal desvio não é representativo da população. O auditor do serviço deve obter esse grau de certeza executando procedimentos adicionais para prova suficiente e apropriada de que o desvio não afeta o restante da população.

### **O trabalho da função de auditoria interna<sup>9</sup>**

#### *Obter conhecimento da função de auditoria interna*

30. Se a organização de serviços tiver uma função de auditoria interna, o auditor do serviço deve obter um conhecimento da natureza das responsabilidades da função de auditoria interna e das atividades levadas a efeito a fim de determinar se a função de auditoria interna está em condições de ser relevante para o trabalho. (Ver parágrafo A37)

#### *Determinar se e em que medida usar o trabalho dos auditores internos*

31. O auditor do serviço deve determinar;
- (a) Se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser adequado para as finalidades do trabalho; e
  - (b) Em caso afirmativo, o efeito planeado do trabalho dos auditores internos na natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço.
32. Na determinação sobre se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser adequado para as finalidades do trabalho, o auditor do serviço deve avaliar:
- (a) A objetividade da função de auditoria interna;
  - (b) A competência técnica dos auditores internos; e
  - (c) Se o trabalho dos auditores internos está em condições de ser realizado com o devido zelo profissional; e
  - (d) Se existem condições para uma comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor do serviço.
33. Ao determinar o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço, o auditor do serviço deve considerar: (Ver parágrafo A38)
- (a) A natureza e âmbito do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos;
  - (b) A importância desse trabalho para as conclusões do auditor do serviço; e
  - (c) O grau de subjetividade envolvido na avaliação de prova recolhida em apoio dessas conclusões.

#### *Usar o trabalho da função de auditoria interna*

34. A fim de o auditor do serviço usar trabalho específico dos auditores internos, o auditor do serviço deve avaliar e executar procedimentos sobre esse trabalho para determinar a adequação para as finalidades do auditor do serviço; (Ver parágrafo A39)
35. Para determinar a adequação do trabalho específico executados pelos auditores internos para as finalidades do auditor do serviço, este deve avaliar se:
- (a) O trabalho foi executado por auditores internos que tenham adequada formação técnica e experiência;

---

<sup>9</sup> Esta ISAE não aborda as circunstâncias em que os auditores internos individuais prestam assistência direta aos auditores do serviço quando estes executam procedimentos de auditoria.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- (b) O trabalho foi devidamente supervisionado, revisto e documentado;
- (c) Foi obtida prova adequada para habilitar os auditores internos a extrair conclusões razoáveis;
- (d) As conclusões atingidas são apropriadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios preparados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado; e
- (e) Estão devidamente resolvidas as exceções relevantes para o trabalho ou as matérias não usuais divulgadas pelos auditores internos.

### *Efeitos sobre o relatório de garantia de fiabilidade do auditor*

- 36. Se o trabalho da função de auditoria interna tiver sido usado, o auditor do serviço não deve fazer referência a esse trabalho na secção do relatório de garantia de fiabilidade que contém a sua opinião. (Ver parágrafo A40)
- 37. No caso de um relatório Tipo 2, se o trabalho da função de auditoria interna foi usado na realização de testes de controlos, a parte do relatório de garantia de fiabilidade que descreve os testes de controlo do auditor do serviço e os respetivos resultados deve incluir uma descrição do trabalho do auditor interno e dos procedimentos do auditor do serviço com respeito a esse trabalho. (Ver parágrafo A41)

### **Declarações escritas**

- 38. O auditor do serviço deve pedir à organização de serviços que prepare declarações escritas em que: (Ver parágrafo A42)
  - (a) Reafirme a asserção que acompanha a descrição do sistema;
  - (b) Proporcionou ao auditor do serviço toda a informação relevante e o acesso à mesma;<sup>10</sup> e
  - (c) Divulgou ao auditor do serviço qualquer aspeto que se segue de que teve conhecimento:
    - (i) Incumprimento de leis e regulamentos, fraudes, ou desvios por corrigir atribuídos á organização dos serviços que possam afetar uma ou mais entidades;
    - (ii) Deficiências na conceção dos controlos;
    - (iii) Casos em que os controlos não tenham operado como descrito; e
    - (iv) Quaisquer acontecimentos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização de serviços até à data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que possa ter um efeito significativo no seu relatório de garantia de fiabilidade.
- 39. As declarações devem ser na forma de uma carta dirigida ao auditor do serviço. A data da declaração escrita deve ser tão próxima quanto possível, mas não depois, da data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.
- 40. Se, tendo debatido a matéria com o auditor do serviço, a organização de serviços não faz uma ou mais das declarações pedidas de acordo com o parágrafo 38(a) e (b) desta ISAE, o auditor do serviço deve emitir uma escusa de opinião. (Ver parágrafo 43)

### **Outras informações**

---

<sup>10</sup> Ver parágrafo 13 (b) (v) desta ISAE

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

41. O auditor do serviço deve ler as outras informações, se existirem, incluídas num documento que contenha a descrição do sistema da organização de serviços e o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço, para identificar inconsistências materiais, se existirem, com essa descrição. Embora lendo as outras informações com a finalidade de identificar inconsistências materiais, o auditor do serviço pode tomar conhecimento de uma distorção de facto aparente nessas outras informações.
42. Se o auditor do serviço tomar conhecimento de uma inconsistência material ou de uma aparente distorção de facto nas outras informações, deve debater o assunto com a organização de serviços. Se ele concluir que existe uma distorção material ou uma distorção de facto nas outras informações que a organização de serviços recusa corrigir, deve tomar medidas adicionais apropriadas. (Ver parágrafo A44 e A45)

### **Acontecimentos subsequentes**

43. O auditor do serviço deve indagar se a organização dos serviços tem conhecimento de quaisquer acontecimentos subsequentes ao período coberto pela descrição do sistema da organização dos serviços até à data do seu relatório de garantia de fiabilidade que possa ter um efeito significativo nesse relatório. Se o auditor do serviço tiver conhecimento de tal acontecimento, e a informação acerca de tal acontecimento não for divulgada pela organização dos serviços, deve divulgar esse facto no seu relatório.
44. O auditor do serviço não tem obrigação de executar quaisquer procedimentos respeitantes à descrição do sistema da organização de serviços, ou à adequação da conceção ou eficácia operacional dos controlos, após a data do seu relatório de garantia de fiabilidade.

### **Documentação**

45. O auditor do serviço deve preparar documentação que seja suficiente para habilitar um auditor do serviço experiente, que não tenha previa ligação com o trabalho, a compreender:
  - (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos executados para cumprir esta ISAE e requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
  - (b) Os resultados dos procedimentos executados e prova obtida; e
  - (c) Matérias significativas que surgiram durante o trabalho, e as respetivas conclusões atingidas e os julgamentos profissionais significativos feitos para atingir essas conclusões.
46. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos executados, o auditor do serviço deve registar:
  - (a) As características identificativas dos itens ou matérias específicos que estão a ser testados;
  - (b) Quem executou o trabalho e a data em que tal trabalho foi concluído; e
  - (c) Quem reviu o trabalho executado e a data e extensão de tal revisão.
47. Se o auditor do serviço usar trabalho de auditores internos, o auditor do serviço deve documentar as conclusões atingidas respeitantes à avaliação da documentação do trabalho dos auditores internos, e os procedimentos executados pelo auditor do serviço sobre esse trabalho.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

48. O auditor do serviço deve documentar as discussões de matérias significativas com a organização de serviços e outros incluindo a natureza das matérias significativas debatidas e quando e com quem se realizaram.
49. Se o auditor do serviço tiver identificado informação que seja inconsistente com a conclusão final respeitante a uma matéria significativa, deve documentar a forma como ele tratou a inconsistência,
50. O auditor do serviço deve juntar a documentação num arquivo de trabalho e concluir o processo administrativo de arquivar o trabalho final em tempo útil depois da data do relatório de garantia de fiabilidade.<sup>11</sup>
51. Após ter sido concluído o arquivo do trabalho final o auditor do serviço não deve eliminar ou deitar fora documentação antes do final do seu período de retenção. (Ver parágrafo A46)
52. Se o auditor do serviço achar necessário modificar a documentação do trabalho existente ou acrescentar nova documentação após o arquivo do trabalho final ter sido concluído e essa documentação não afetar o seu relatório, deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
  - (a) As razões específicas para o fazer; e
  - (b) Quando e por quem foram feitas e revistas.

### **Preparar o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço**

#### *Conteúdo do relatório de fiabilidade do auditor do serviço*

53. O relatório de fiabilidade do auditor do serviço deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ver parágrafo A47)
  - (a) Um título que claramente indique que o relatório é um relatório de garantia de fiabilidade de um auditor do serviço independente.
  - (b) Um destinatário.
  - (c) Identificação de:
    - (i) A descrição do sistema da organização de serviços, e a asserção da organização de serviços, que inclua as matérias descritas no parágrafo 9(k)(ii) para um relatório Tipo 2 ou no parágrafo 9(j)(ii) para um relatório Tipo 1.
    - (ii) As partes da descrição do sistema da organização de serviços, se existirem, que não estão cobertas pela opinião do auditor do serviço.
    - (iii) Se a descrição se referir à necessidade de controlos complementares da entidade utente, uma declaração de que o auditor do serviço não avaliou a adequação da conceção ou a eficácia operacional dos controlos complementares da entidade, e que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços só podem ser atingidos se os controlos complementares da entidade utente estiverem adequadamente concebidos ou operando com eficácia, juntamente com os controlos na organização de serviços.
    - (iv) Se os serviços forem executados por uma organização de subserviços, a natureza das atividades executadas pela organização de subserviços como

---

<sup>11</sup> Os parágrafos A54 e A55 da ISQC1 “Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados” dão orientação adicional.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

descrito na descrição do sistema da organização de serviços e se foi usado o método inclusivo ou o método carve-out em relação a eles. Quando for usado o método carve-out, uma declaração de que a descrição do sistema da organização de serviços exclui os objetivos de controlo e respetivos controlos nas organizações de subserviços relevantes, e que os procedimentos do auditor do serviço não se estendem à organização de subserviços. Quando for usado o método inclusivo, uma declaração de que a descrição do sistema da organização de serviços inclui objetivos de controlo e controlos relacionados ao nível da organização de serviços e que os procedimentos do auditor do serviço se estendem aos controlos da organização de subserviços.

- (d) Identificação dos critérios, e da parte que especifica os objetivos de controlo.
- (e) Uma declaração de que o relatório e, no caso de um relatório Tipo 2, a descrição dos testes aos controlos se destinam a entidades utentes e seus auditores, que têm um conhecimento suficiente para o considerar, juntamente com outras informações que incluam informações sobre controlos operados pelas próprias entidades utentes, quando avaliarem os riscos de distorções materiais das demonstrações financeiras das entidades utentes. (Ver parágrafo A48)
- (f) Uma declaração de que a organização de serviços é responsável por:
  - (i) Preparar a descrição do seu sistema, e a asserção anexa, incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação dessa descrição e dessa asserção;
  - (ii) Prestar os serviços cobertos pela descrição do sistema da organização de serviços;
  - (iii) Declarar os objetivos de controlo (se não identificados por lei ou regulamento, ou por outra parte, por exemplo, um grupo utente ou uma organização profissional); e
  - (iv) Conceber e implementar controlos para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.
- (g) Uma declaração de que a responsabilidade do auditor do serviço é expressar uma opinião sobre a descrição da organização de serviços, sobre a conceção dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados nessa descrição e, no caso de um relatório Tipo 2, sobre a eficácia operacional desses controlos, com base nos procedimentos do auditor do serviço.
- (h) Uma declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a ISAE 3402, “Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços”, que exige que o auditor do serviço cumpra requisitos éticos e planeie e execute procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição do sistema da organização de serviços está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos e, no caso de um relatório Tipo 2, estão a operar com eficácia.
- (i) Um resumo dos procedimentos do auditor do serviço para obter garantia razoável de fiabilidade e uma declaração de que o auditor do serviço crê que a prova obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor do serviço e, no caso de um relatório Tipo 1, uma declaração de que o auditor do serviço não executou quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional dos controlos e por isso não é expressa opinião sobre eles.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- (j) Uma declaração das limitações dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, do risco de projetar para períodos futuros qualquer avaliação da eficácia operacional dos controlos.
  - (k) A opinião do auditor do serviço, expressa de forma positiva, sobre se, em todos os aspetos materiais, com base em critérios adequados;
    - (i) No caso de um relatório Tipo 2:
      - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços que foi concebido e implementado em todo o período especificado;
      - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos durante todo o período especificado; e
      - c. Os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos, funcionaram com eficácia durante todo o período especificado.
    - (ii) No caso de um relatório Tipo 1:
      - a. A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços que foi concebido e implementado na data especificada;
      - b. Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos na data especificada.
  - (l) A data do relatório de fiabilidade do auditor do serviço, que não deve ser anterior à data em que o auditor do serviço obteve prova suficiente e apropriada na qual baseia a sua opinião.
  - (m) O nome e a localização do auditor do serviço.
54. No caso de um relatório Tipo 2, o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço deve incluir uma secção separada após a opinião, ou em anexo, que descreva os testes de controlos que foram realizados e os resultados desses testes. Ao descrever os testes aos controlos, o auditor do serviço deve claramente declarar que controlos foram testados, identificar se os itens testados representam todos ou uma seleção de itens da população, e indicar a natureza dos testes, com detalhe suficiente para permitir aos auditores utentes determinar o efeito de tais testes nas suas avaliações de risco. Se foram identificados desvios, o auditor do serviço deve incluir a extensão dos testes executados que levaram à identificação dos desvios (incluindo a dimensão da amostra quando foi usada amostragem), e o número e a natureza dos desvios notados. O auditor do serviço deve relatar desvios mesmo que, na base dos testes realizados, tenha concluído que o respetivo objetivo de controlo foi atingido. (Ver parágrafos A18 e A49)

### *Opinião modificada*

55. Se o auditor do serviço concluir que: (Ver parágrafos A50 a A52)
- (a) A descrição da organização de serviços não apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, o sistema como concebido e implementado;
  - (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição não foram adequadamente concebidos, em todos os aspetos materiais;

- (c) No caso de um relatório Tipo 2, os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização dos serviços foram atingidos, não operaram com eficácia, em todos os aspetos materiais; ou
- (d) O auditor do serviço não foi capaz de obter prova suficiente e apropriada.

a opinião do auditor do serviço deve ser modificada e o relatório de garantia de fiabilidade deve conter uma clara descrição de todas as razões para a modificação.

### **Outras responsabilidades de comunicação**

56. Se o auditor do serviço tomar conhecimento de incumprimento de leis e regulamentos, de fraudes, ou de erros não corrigidos atribuíveis à organização de serviços que não sejam claramente triviais e possam afetar uma ou mais entidades utentes. O auditor do serviço deve determinar se o assunto foi comunicado de forma apropriada às entidades utentes afetadas. Se a matéria não tiver sido comunicada e a organização de serviços não está disposta a fazê-lo, o auditor do serviço deve tomar medidas apropriadas. (Ver parágrafo A53)

\*\*\*

### **Material de aplicação e outro material explicativo**

#### **Âmbito desta ISAE (Ver parágrafos 1 e 3)**

- A1. O controlo interno é um processo concebido para proporcionar garantia razoável de fiabilidade respeitante à consecução dos objetivos relacionados com a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Os controlos relacionados com as operações e cumprimento de objetivos de uma organização de serviços podem ser relevantes para o controlo interno de uma entidade utente se relacionados com o relato financeiro. Tais controlos podem respeitar a asserções acerca da apresentação e divulgação relativas a saldos de contas, classes de transações ou divulgações, ou podem respeitar à prova que o auditor do utente avalia ou usa na aplicação de procedimentos de auditoria. Por exemplo, os controlos que uma organização de serviços tem relacionados com a entrega atempada às autoridades governamentais das deduções que faz no processamento de salários pode ser relevante para uma entidade utente dado que os atrasos nas entregas pode fazer incorrer em juros e multas que resultem num passivo para a entidade utente. De forma análoga, os controlos de uma organização de serviços sobre a aceitabilidade de transações de investimento numa perspetiva de regulação pode ser considerada relevante para a apresentação de transações e saldos de conta da entidade utente nas suas demonstrações financeiras. A determinação sobre se os controlos numa organização de serviços relacionados com operações e com cumprimento são provavelmente relevantes para o controlo interno da entidade utente relacionados com o relato financeiro é uma matéria de julgamento, tendo em atenção os objetivos de controlo estabelecidos pela organização de serviços e a adequação dos critérios.
- A2. A organização de serviços pode não ser capaz de assegurar que o sistema está adequadamente concebido quando, por exemplo, a organização de serviços está a operar um sistema que foi concebido por uma entidade utente ou está estipulado num contrato entre uma entidade utente e a organização de serviços. Devido à ligação inextricável entre a conceção adequada de controlos e a sua eficácia operacional, a ausência de uma asserção com respeito à adequação de controlos impedirá o auditor do serviço de concluir que os controlos proporcionam garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo

foram satisfeitos e de opinar sobre a eficácia operacional dos controlos. Como alternativa, o profissional de auditoria pode optar por aceitar um trabalho de procedimentos acordados para executar testes aos controlos, ou um trabalho de garantia de fiabilidade segundo a ISAE 3000 para concluir sobre se, baseado em testes aos controlos, estes operaram como descrito.

**Definições** (Ver parágrafo 9(d), 9(g))

- A3. A definição de “controlos na organização de serviços” inclui aspetos de sistemas de informação de entidades utentes mantidos pela organização de serviços, e pode também incluir aspetos de um ou mais dos outros componentes de controlo interno numa organização de serviços. Por exemplo, pode incluir aspetos do ambiente de controlo de uma organização de serviços, atividades de monitorização e de controlo quando se relacionem com os serviços prestados. Contudo, não inclui controlos que não estejam relacionados com a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema, por exemplo, controlos relacionados com a preparação das próprias demonstrações financeiras da organização de serviços.
- A4. Quando for usado o método inclusivo, os requisitos desta ISAE aplicam-se aos serviços prestados pela organização de subserviços, incluindo obter acordo respeitante às matérias do parágrafo 13(b)(i)-v) como aplicadas à organização de subserviços e não à organização de serviços. Executar procedimentos na organização de subserviços implica coordenação e comunicação entre a organização de serviços, a organização de subserviços e o auditor do serviço. O método inclusivo só é viável se a organização de serviços e a organização de subserviços estiverem relacionadas, ou se o contrato entre a organização de serviços e a organização de subserviços prever o seu uso.

**Requisitos éticos** (Ver parágrafo 11)

- A5. O auditor do serviço está sujeito a requisitos relevantes de independência, que compreendem geralmente as Partes A e B do Código do IESBA juntamente com requisitos nacionais, que sejam mais restritivos. Ao executar um trabalho de acordo com esta ISAE não se exige que o auditor do serviço seja independente de cada entidade utente.

**Gerência e encarregados da governação** (Ver parágrafo 12)

- A6. A gerência e as estruturas de governação variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências tais como diferentes antecedentes culturais e legais, e características de dimensão e propriedade. Tal diversidade significa que não é possível à ISAE especificar para todos os trabalhos as pessoas com quem o auditor do serviço deve interagir com respeito a dadas matérias. Por exemplo, a organização de serviços pode ser um segmento de uma organização terceira e não uma entidade legal separada. Em tais casos, pode exigir o exercício de julgamento profissional identificar o pessoal de gerência apropriado ou os encarregados da governação a quem pedir declarações escritas.

**Aceitação e continuação**

*Capacidades e competência para executar o trabalho (Ver parágrafo 13(a)(i))*

- A7. As capacidades e competência relevantes para executar o trabalho incluem matérias tais como:
- Conhecimento relevante do setor;
  - Compreensão da tecnologia e dos sistemas de informação;

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- Experiencia na avaliação de riscos na medida em que se relacionem com a conceção adequada de controlos; e
- Experiencia na conceção e execução de testes aos controlos e a avaliação dos resultados.

### *Asserção da organização de serviços (Ver parágrafo 13(b)(i))*

A8. A recusa, por uma organização de serviços, em proporcionar uma asserção escrita, subseqüentemente a um acordo com o auditor do serviço para aceitar, ou continuar, um trabalho, representa uma limitação de âmbito que faz com que o auditor do serviço abandone o trabalho. Se a lei ou regulamento não permitir que o auditor do serviço abandone o trabalho, ele deve emitir uma escusa de opinião.

### *Base razoável para a asserção da organização de serviços (Ver parágrafo 13(b)(ii))*

A9. No caso de um relatório Tipo 2, a asserção da organização de serviços inclui uma declaração de que os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema operaram com eficácia em todo o período especificado. Esta asserção pode ser baseada nas atividades de monitorização da organização dos serviços. A monitorização de controlos é um processo para avaliar a eficácia dos controlos ao longo do tempo. Envolve avaliar a eficácia dos controlos numa base regular, identificar e relatar deficiências aos indivíduos apropriados dentro da organização de serviços, e tomar as necessárias ações corretivas. A organização dos serviços dá cumprimento à monitorização dos controlos através de atividades continuadas, avaliações separadas, ou uma combinação de ambas. Quanto maior o grau de eficácia das atividades continuadas, menor a necessidade de avaliações separadas. As atividades de monitorização continuadas estão muitas vezes implantadas nas atividades recorrentes normais de uma organização de serviços e incluem atividades regulares de gestão e supervisão. Os auditores internos ou o pessoal que desempenhe funções similares podem contribuir para a monitorização das atividades de uma organização de serviços. As atividades de monitorização podem também incluir usar a informação comunicada por partes externas, tal como reclamações de clientes e comentários regulares, que podem indicar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria. O facto de o auditor do serviço relatar sobre a eficácia operacional dos controlos não é substituto de os próprios processos da organização dos serviços proporcionarem uma base razoável para a sua asserção.

### *Identificação de risco (Ver parágrafo 13(b)(iv))*

A10. Como referido no parágrafo 9(c), os objetivos de controlo relacionam-se com os riscos que os controlos procuram mitigar. Por exemplo, o risco de uma transação ser registada pela quantia errada ou no período errado pode ser expresso como um objetivo de controlo de que as transações são registadas pela quantia correta e no período correto. A organização de serviços é responsável pela identificação dos riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema. A organização de serviços pode ter um processo formal ou informal para identificar os riscos relevantes. Um processo formal pode incluir estimar a importância dos riscos identificados, avaliando a probabilidade da sua ocorrência, e decidir acerca das ações para os tratar. Contudo, uma vez que os objetivos de controlo se relacionam com os riscos que os controlos procuram mitigar, a identificação conscienciosa dos objetivos de controlo ao conceber e implementar o sistema da organização de serviços pode compreender ele mesmo um processo informal para identificar riscos relevantes.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

### *Aceitação de alterações nos termos do trabalho (Ver parágrafo 14)*

- A11. Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode não ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir determinados objetivos de controlo do âmbito do trabalho devido à probabilidade de a opinião do auditor do serviço vir a ser modificada, ou a organização de serviços não fornecer ao auditor do serviço uma asserção escrita e o pedido ser feito para executar o trabalho segundo a ISAE 3000.
- A12. Um pedido para alterar o âmbito do trabalho pode ter uma justificação razoável quando, por exemplo, o pedido é feito para excluir do trabalho uma organização de subserviços quando esta organização não conseguir obter acesso do auditor do serviço, e o método usado para tratar os serviços prestados pela organização de subserviços é alterado para o método carve-out.

### **Avaliar a adequação dos critérios** (Ver parágrafos 15 a 18)

- A13. Os critérios necessitam de estar disponíveis para os utilizadores para lhes permitir compreenderem a base para a asserção da organização de serviços acerca da apresentação apropriada da descrição do seu sistema, a adequação da conceção dos controlos e, no caso de um relatório Tipo 2, a eficácia operacional dos controlos relacionados com os objetivos de controlo.
- A14. A ISAE 3000 exige que o auditor do serviço, entre outras coisas, avalie a adequação dos critérios, e a apropriação do assunto em causa.<sup>12</sup> A matéria em causa é a condição subjacente de interesse para os utentes destinatários de um relatório de garantia de fiabilidade. O quadro que se segue identifica o assunto em causa e os critérios mínimos para cada uma das opiniões nos relatórios Tipo 2 e Tipo 1.

	<b>Assunto em causa</b>	<b>Crítérios</b>	<b>Comentário</b>
<i>Opinião acerca da apresentação apropriada da descrição do sistema da organização de serviços (relatórios Tipo 1 e Tipo 2)</i>	O sistema da organização de serviços que é considerado relevante para o controlo interno da entidade utente relacionado com o relato financeiro e é coberto pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço	A descrição está apropriadamente apresentada se: (a) Apresenta a forma como o sistema da organização de serviços foi concebido e implementado, incluindo, como apropriado, as matérias identificadas no parágrafo 16(a)(i-viii); (b) No caso de um relatório Tipo 2, inclui detalhes relevantes de alterações ao sistema da organização de serviços durante o período coberto pela descrição;	A redação específica dos critérios para esta opinião pode necessitar de ser ajustada para ser consistente com os critérios estabelecidos, por exemplo, por lei ou regulamento, grupos de utentes, ou uma organização profissional. São dados exemplos de critérios para esta opinião nos exemplos de asserções da organização de serviços no Apêndice 1. Os parágrafos A21 a A24 dão orientação adicional para a determinação sobre se estes critérios são satisfeitos. (Em termos dos requisitos da

<sup>12</sup> ISAE 3000, parágrafos 18 e 19

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

		<p>e</p> <p>(c) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema da organização de serviços que está a ser descrita, embora reconheça que a descrição está preparada para satisfazer as necessidades comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema da organização de serviços que cada entidade utente individual possa considerar importante no seu ambiente particular.</p>	<p>ISAE 3000, a informação do assunto em causa<sup>13</sup> para esta opinião é a de que está apropriadamente apresentada a asserção da descrição do sistema da organização de serviços.)</p>
--	--	---	---

	<b>Assunto em causa</b>	<b>Critérios</b>	<b>Comentário</b>	
<p><i>Opinião acerca da adequação da eficácia operacional (relatórios Tipo 2)</i></p>	<p>A adequação da conceção e eficácia operacional dos controlos que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.</p>	<p>Os controlos estão adequadamente concebidos e a operar com eficácia se:</p> <p>(a) A organização de serviços tiver identificado os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados no sistema da organização de serviços.</p> <p>(b) Os controlos identificados nessa descrição</p>	<p>Quando os critérios para esta opção forem satisfeitos, os controlos terão proporcionado garantia razoável de fiabilidade que os respetivos objetivos de controlo foram atingidos durante todo o período especificado. (Em termos dos requisitos da</p>	<p>Os objetivos de controlo que estão declarados no sistema da organização de serviço, fazem parte dos critérios para estas opiniões. Os objetivos de controlo declarados diferirão de trabalho para trabalho. Se, como parte da formação da opinião sobre a</p>

<sup>13</sup> A “informação do assunto em causa” é o produto da avaliação ou mensuração do assunto em causa que resulta da aplicação que lhe é feita dos critérios.

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

		<p>proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que os riscos não farão com que os objetivos de controlo não sejam atingidos; e</p> <p>(c) Os controlos foram consistentemente aplicados como concebido durante todo o período especificado. Tal inclui se foram aplicados controlos manuais por indivíduos que tenham a competência e autoridade apropriadas.</p>	<p>ISAE 3000, a informação do assunto em causa para esta opinião é a asserção da organização de serviços de que os controlos estão adequadamente concebidos e a operar com eficácia).</p>	<p>descrição, o auditor do serviço concluir que os objetivos de controlo declarados não estão apresentados de forma apropriada, então esses objetivos de controlo não seriam adequados como parte dos critérios para formar uma opinião sobre a conceção quer sobre a eficácia operacional dos controlos.</p>
--	--	--	---	---

	<b>Assunto em causa</b>	<b>Critérios</b>	<b>Comentário</b>
--	-------------------------	------------------	-------------------

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

<p><i>Opinião acerca da adequação da conceção (relatórios Tipo 1)</i></p>	<p>A adequação da conceção dos controlos que são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.</p>	<p>Os controlos estão adequadamente concebidos se:</p> <p>(a) A organização de serviços identificou os riscos que ameaçam a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do seu sistema; e</p> <p>(b) Os controlos identificados nessa descrição proporcionarão, se operados como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não farão com que os objetivos de controlo deixem de ser atingidos.</p>	<p>O atingimento destes critérios não proporciona só por si qualquer garantia de fiabilidade de que os respetivos objetivos de controlo sejam atingidos porque não foi obtida qualquer garantia de fiabilidade acerca da operação dos controlos (Em termos dos requisitos da ISAE 3000, a informação do assunto em causa para esta opinião é a asserção da organização de serviços de que os controlos estão adequadamente concebidos.</p>	
---	---	--	--	--

A15. O parágrafo 16(a) identifica um conjunto de elementos que são incluídos na descrição do sistema da organização de serviços como apropriado. Estes elementos podem não ser apropriados se o sistema a ser descrito não é um sistema que processe transações, por exemplo, se o sistema se relaciona com controlos gerais sobre o alojamento de uma aplicação IT mas não os controlos embutidos na própria aplicação.

**Materialidade** (Ver parágrafo 19,54)

A16. Num trabalho para relatar sobre controlos numa organização de serviços, o conceito de materialidade relaciona-se sobre o sistema que está a relatar, não sobre as demonstrações financeiras das entidades utentes. O auditor do serviço planeia e executa procedimentos para determinar se a descrição do sistema de organização de serviços está apropriadamente apresentada em todos os aspetos materiais, se os controlos na organização de serviços estão adequadamente concebidos em todos os aspetos materiais e, no caso de um relatório Tipo 2, se os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia em todos os aspetos materiais. O conceito de materialidade toma em conta que o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço proporciona informação acerca do sistema da organização de serviços para satisfazer as necessidades e informação comuns de um vasto conjunto de entidades utentes e dos seus auditores os quais têm conhecimento da forma como esse sistema foi usado.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- A17. A materialidade com respeito à apresentação apropriada da descrição do sistema da organização de serviços, e com respeito à conceção de controlos, inclui principalmente a consideração de fatores qualitativos, por exemplo, se a descrição inclui aspetos significativos de processamento de transações significativas se a descrição omite ou distorce informação relevante, e a capacidade dos controlos, como concebido, de proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo serão atingidos. A materialidade com respeito à opinião do auditor do serviço sobre a eficácia operacional dos controlos inclui a consideração tanto de fatores quantitativos como qualitativos, por exemplo, a taxa tolerável e a taxa observada de desvio (uma matéria quantitativa), e a natureza e causa de qualquer desvio observado (uma matéria qualitativa).
- A18. O conceito de materialidade não é aplicado quando se divulgar, na descrição dos testes dos controlos, os resultados dos testes em que foram identificados desvios. Isto porque, no caso particular de circunstâncias de uma específica entidade utente ou de um auditor utente, um desvio pode ter significado para além de, na opinião do auditor do serviço, evitar ou não que um controlo deixe de operar com eficácia. Por exemplo, o controlo com que o desvio se relaciona pode ser particularmente significativo em prevenir um certo tipo de erro que pode ser material nas circunstâncias particulares das demonstrações financeiras de uma entidade utente.

### **Obter conhecimento do sistema da organização de serviços (Ver parágrafo 20)**

- A19. Obter a compreensão do sistema da organização de serviços, incluindo controlos no âmbito do trabalho, ajuda o auditor do serviço a:
- Identificar as fronteiras desse sistema, e a forma como se relaciona com outros sistemas.
  - Avaliar se a descrição da organização de serviços apresenta apropriadamente o sistema que foi concebido e implementado.
  - Determinar que controlos são necessários para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.
  - Avaliar se os controlos foram adequadamente concebidos.
  - Avaliar, no caso de um relatório Tipo 2, se os controlos estiveram a operar com eficácia.
- A20. Os procedimentos do auditor do serviço para obter a compreensão podem incluir:
- Indagar daqueles dentro da organização de serviços quem, no julgamento do auditor do serviço, pode ter informação relevante.
  - Observar operações e inspecionar documentos, relatórios, e registos impressos e eletrónicos do processamento de transações.
  - Inspeccionar uma seleção de acordos entre a organização dos serviços e entidades utentes para identificar os seus termos comuns.
  - Reexecutar procedimentos de controlo.

### **Obter prova respeitante à descrição (Ver parágrafos 21 e 22)**

- A21. Considerar as seguintes matérias pode ajudar o auditor do serviço a determinar se os aspetos da descrição incluídos no âmbito do trabalho estão apropriadamente apresentados em todos os aspetos materiais:
- A descrição aborda os principais aspetos do serviço prestado (dentro do âmbito do trabalho) que se possa razoavelmente esperar serem relevantes para as necessidades

comuns de um conjunto alargado de auditores utentes no planeamento das suas auditorias das demonstrações financeiras das entidades utentes?

- Está a descrição preparada com um nível de pormenor que razoavelmente se possa esperar ser relevante para as necessidades comuns de um conjunto alargado de auditores utentes com suficiente informação para obter uma compreensão do controlo interno de acordo com a ISA 315<sup>14</sup>? A descrição não precisa de abordar todos os aspetos do processamento da organização de serviços ou os serviços prestados às entidades utentes e não precisa de ser tão detalhada de forma a permitir um leitor a potencialmente comprometer a garantia de fiabilidade ou outros controlos na organização de serviços.
- Está a descrição preparada de uma maneira que não omite ou distorce informação que possa afetar as necessidades comuns de um vasto conjunto de auditores, por exemplo, contém a descrição quaisquer omissões ou faltas de rigor significativas no processamento das quais o auditor do serviço teve conhecimento?
- A descrição identifica claramente os objetivos excluídos, quando alguns dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram excluídos do âmbito do trabalho?
- Foram implementados os controlos identificados na descrição?
- Estão adequadamente descritos os controlos complementares da entidade utente, se existirem? Na maior parte dos casos, a descrição dos objetivos de controlo está redigida de tal forma que esses objetivos são capazes de ser atingidos através da operação eficaz dos controlos implementados pela organização de serviços apenas. Nalguns casos, porém, os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços não podem ser atingidos porque a sua consecução exige controlos particulares a implementar pelas entidades utentes. Tal pode ser o caso em que, por exemplo, os objetivos de controlo são especificados por uma autoridade reguladora. Quando a descrição incluir de facto controlos complementares da entidade utente, a descrição identifica separadamente esses controlos simultaneamente com os objetivos de controlo específicos que não podem ser atingidos unicamente pela organização de serviços.
- Se foi usado o método inclusivo, a descrição identifica separadamente os controlos na organização de serviços e os controlos da organização de subserviços? Se for usado o método carve-out, a descrição identifica as funções que são realizadas pela organização de subserviços? Quando for usado o método carve-out, a descrição não necessita de descrever o processamento detalhado ou os controlos na organização de subserviços.

A22. Os procedimentos do auditor do serviço para avaliar a apresentação apropriada da descrição podem incluir:

- Considerar as matérias das entidades utentes e a forma como os serviços prestados pela organização de serviços estão em condições de os afetar, por exemplo, se as entidades utentes são de um dado setor e se são reguladas por agências governamentais.

---

<sup>14</sup> ISA 315 “Identificar e avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente”

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- Ler contratos padrão, ou termos normalizados de contratos (se aplicável) com as entidades utentes para obter uma compreensão das obrigações contratuais da organização de serviços.
  - Observar os procedimentos executados pelo pessoal da organização de serviços.
  - Rever os manuais de política de procedimentos e a documentação de outros sistemas, por exemplo, fluxogramas e narrativas.
- A23. O parágrafo 21(a) exige que o auditor do serviço avalie se os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização dos serviços são razoáveis nas circunstâncias. Considerar as seguintes questões pode ajudar o auditor do serviço nesta avaliação:
- Foram os objetivos de controlo designados pela organização dos serviços ou por outras externas tal como uma autoridade reguladora, um grupo de utentes, ou uma organização profissional que segue um processo de tramitação transparente?
  - Quando os objetivos de controlo declarados foram especificados pela organização de serviços relacionam-se com os tipos de asserções comumente embutidas nas demonstrações financeiras de um conjunto de entidades com as quais se podia razoavelmente esperar que se relacionassem? Embora o auditor do serviço geralmente não seja capaz de determinar a forma como os controlos numa organização dos serviços se relacionam especificamente com as asserções incorporadas nas demonstrações financeiras das entidades utentes individuais, a compreensão do auditor do serviço da natureza do sistema da organização de serviços, incluindo controlos, e os serviços que estão sendo prestados é usada para identificar os tipos de asserções com as quais esses controlos estão em condições de se relacionarem.
  - Quando os objetivos de controlo declarados foram especificados pela organização de serviços, são completos? Um conjunto completo de objetivos de controlo pode proporcionar a um conjunto alargado de auditores utentes um referencial para avaliar o efeito dos controlos na organização de serviços sobre as asserções comumente incorporadas nas demonstrações financeiras das entidades utentes.
- A24. Os procedimentos do auditor do serviço para determinar se o sistema da organização de serviços foi implementado são similares aos procedimentos para obter a compreensão desse sistema, e executados em conjugação com eles. Podem também incluir itens de despistagem através do sistema da organização de serviços e, no caso de um relatório Tipo 2, indagações específicas acerca de alterações em controlos que foram implementados durante o período. As alterações que sejam significativas para as entidades utentes são incluídas na descrição do sistema da organização de serviços.

### **Obter prova respeitante à conceção dos controlos (Ver parágrafos 23 e 28(b))**

- A25. Do ponto de vista da entidade utente ou de um auditor utente, um controlo está adequadamente concebido se, individualmente ou em combinação com outros controlos proporcionar, quando cumprido satisfatoriamente, garantia razoável de fiabilidade de que são evitadas distorções materiais, ou detetadas e corrigidas. Uma organização de serviços ou um auditor do serviço, contudo, não tem conhecimento das circunstâncias em que as entidades utentes individuais determinariam se é ou não material para essas entidades utentes uma distorção resultante de um desvio no controlo. Por isso, do ponto de vista de um auditor do serviço, um controlo está adequadamente concebido se, individualmente ou em combinação com outros controlos proporcionar, quando cumprido satisfatoriamente,

garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são atingidos.

- A26. Um auditor do serviço pode considerar usar fluxogramas, questionários, ou tabelas de decisão para facilitar a compreensão da conceção dos controlos.
- A27. Os controlos podem consistir de uma variedade de atividades dirigidas para a consecução de um objetivo de controlo. Consequentemente, se o auditor do serviço avaliar determinadas atividades como ineficazes para atingir um dado objetivo de controlo, a existência de outras atividades pode permitir que o auditor do serviço conclua que os controlos relacionados com o objetivo de controlo estão adequadamente concebidos.

**Obter prova respeitante à eficácia operacional dos controlos**

*Avaliar a eficácia operacional (Ver parágrafo 24)*

- A28. Do ponto de vista da entidade utente ou de um auditor utente, um controlo está a operar com eficácia se, individualmente ou em combinação com outros controlos, proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que distorções materiais, quer devidas a fraude ou a erro, são evitadas ou detetadas e corrigidas. Uma organização de serviços ou um auditor do serviço não tem contudo conhecimento das circunstâncias em que entidades utentes individuais determinariam se uma distorção resultante de desvio num controlo ocorreu e, em caso afirmativo, se é material. Por isso, do ponto de vista de um auditor do serviço, um controlo está a operar com eficácia se, individualmente ou em combinação com outros controlos, proporciona garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços são atingidos. De forma análoga, uma organização de serviços ou um auditor do serviço não está em posição de determinar se qualquer desvio de controlo observado resultará numa distorção material do ponto de vista de uma entidade utente individual
- A29. Obter uma compreensão dos controlos suficiente para opinar sobre a adequação da sua conceção não é prova suficiente respeitante à sua eficácia operacional a menos que haja algum automatismo que proporcione a operação consistente dos controlos tal como foram concebidos e implementados. Por exemplo, obter informação acerca da implementação de um controlo manual num dado momento não proporciona prova acerca da operação do controlo noutros momentos. Porém, devido à consistência inerente do processamento de TI, a execução de procedimentos para determinar a conceção de um controlo automatizado, e se foi implementado, pode servir como prova da eficácia operacional desse controlo, dependendo da avaliação do auditor e do teste de outros controlos, tal como os que se referem a alterações de programas.
- A30. Para ser útil a auditores utentes, o relatório Tipo 2 cobre geralmente um período mínimo de seis meses. Se o período é inferior a seis meses, o auditor do serviço pode considerá-lo apropriado para descrever as razões para o período mais curto no relatório de garantia de fiabilidade do auditor. As circunstâncias que podem resultar num relatório que cubra um período inferior a seis meses incluem quando (a) o auditor do serviço é contratado próximo da data em que tem de ser emitido o relatório sobre controlos; (b) a organização de serviços (ou um dado sistema ou aplicação) está em operação há menos de seis meses; ou (c) foram feitas alterações significativas aos controlos e não é praticável esperar seis meses antes emitir um relatório ou emitir um relatório que cubra o sistema não só antes como depois das alterações.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- A31. Determinados procedimentos de controlo podem não deixar prova da sua operação que pode ser testada numa data posterior e, conseqüentemente, o auditor do serviço pode achar necessário testar a eficácia operacional de tais procedimentos de controlo em variados momentos durante todo o período de relato.
- A32. O auditor do serviço proporciona uma opinião sobre a eficácia operacional dos controlos durante cada período, por isso, é exigido ao auditor do serviço prova suficiente e apropriada acerca da operação de controlos durante o período corrente que expresse essa opinião. O conhecimento dos desvios observados em trabalhos anteriores pode, contudo, levar o auditor do serviço a aumentar a extensão dos testes durante o período corrente.

### *Testar controlos indiretos (Ver parágrafo 25(b))*

- A33. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter prova que suporte a operação eficaz de controlos indiretos. Por exemplo, quando o auditor do serviço decide testar a eficácia de uma revisão de relatórios de exceção detalhando vendas em excesso de limites de crédito autorizados, a revisão e respetivo seguimento é o controlo que é de relevância direta para o auditor do serviço. Os controlos sobre o rigor da informação nos relatórios (por exemplo, os controlos gerais TI são descritos como “controlos indiretos”).
- A34. Dado a consistência inerente do processamento de TI, a prova acerca da implementação de um controlo de uma aplicação automatizada, quando considerada em combinação com prova acerca da eficácia operacional dos controlos gerais da organização de serviços (em particular, controlos de alteração), pode também proporcionar prova substancial acerca da eficácia operacional.

### *Meios de seleccionar itens (Ver parágrafos 25(c) e 27)*

- A35. Os meios de seleccionar itens para testar que estão disponíveis ao auditor do serviço são:
- (a) Seleccionar todos os itens (100% de examinação). Isto pode ser apropriado para testar controlos que não são frequentemente aplicados, por exemplo, trimestralmente, ou quando a prova respeitante à aplicação do controlo torna eficiente 100% do exame;
  - (b) Seleccionar itens específicos. Isto pode ser apropriado quando 100% do exame não seria eficiente e a amostragem não seria eficaz, tal como testar controlos que não são aplicados com a frequência suficiente para servir uma grande população para amostragem, por exemplo, controlos que são aplicados mensal ou semanalmente; e
  - (c) Amostragem. Esta pode ser apropriada para testar controlos que são aplicados com frequência de uma maneira uniforme e que deixam prova documental da sua aplicação.
- A36. Embora o exame seletivo de itens específicos seja muitas vezes um meio suficiente de obter prova, não constitui amostragem. Os resultados de procedimentos aplicados a itens seleccionados desta maneira não podem ser projetados para toda a população. Conseqüentemente, o exame seletivo de itens específicos não proporciona prova respeitante ao restante de população. A amostragem por outro lado, é concebida para habilitar que sejam extraídas conclusões acerca de toda a população com base no teste de uma amostra dela extraída.

## **O trabalho da função de auditoria interna**

### *Obter conhecimento da função de auditoria interna (Ver parágrafo 30)*

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

A37. A função de auditoria interna pode ser responsável pelo fornecimento de análises, avaliações, garantias de fiabilidade, recomendações, e outras informações para a gerência e para os encarregados da governação. A função de auditoria interna numa organização de serviços pode realizar atividades relacionadas com o próprio sistema de controlo interno da organização de serviços, e atividades relacionadas com os serviços e sistemas, incluindo controlos, que a organização de serviços está a fornecer às entidades utentes.

*Determinar se e em que extensão usar o trabalho da auditoria interna (Ver parágrafo 33)*

A38. Ao determinar o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos do auditor do serviço os fatores seguintes podem sugerir a necessidade de procedimentos diferentes ou menos extensivos do que de outra forma seriam necessários:

- A natureza e âmbito do trabalho específico realizado, ou a realizar, pelos auditores internos são totalmente limitados.
- O trabalho dos auditores internos relaciona-se com controlos que são menos significativos para as conclusões do auditor do serviço.
- O trabalho realizado, ou a realizar, pelos auditores internos não exige julgamentos subjetivos ou complexos.

*Usar o trabalho da função de auditoria interna (Ver parágrafo 14)*

A39. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor do serviço sobre o trabalho específico dos auditores externos dependerá da avaliação que ele faz da importância desse trabalho para as suas conclusões (por exemplo, a importância dos riscos que os controlos testados procuram mitigar), a avaliação da função de auditoria interna e a avaliação do trabalho específico dos auditores internos. Tais procedimentos podem incluir:

- Exame de itens já examinados pelos auditores internos;
- Exame de outros itens similares; e
- Observação de procedimentos executados pelos auditores internos.

*Efeito sobre o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço (Ver parágrafos 36 e 37)*

A40. Independentemente do grau de autonomia e objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da organização de serviços como se exige do auditor do serviço quando realiza o seu trabalho. O auditor do serviço tem a responsabilidade exclusiva pela opinião expressa no seu relatório de garantia de fiabilidade, e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso do trabalho dos auditores internos.

A41. A descrição do auditor do serviço do trabalho realizado pela função de auditoria interna pode ser apresentada numa variedade de maneiras:

- Incluindo material introdutório à descrição dos testes de controlos indicando que determinado trabalho da função de auditoria interna foi usado na realização de testes de controlos.
- Atribuição de testes individuais à auditoria interna.

**Declarações escritas** (Ver parágrafos 38 e 40)

A42. As declarações escritas exigidas pelo parágrafo 38 são separadas, e adicionais, à asserção da organização de serviços, como definido no parágrafo 9(o).

A43. Se a organização de serviços não prepara as declarações escritas pedidas de acordo com o parágrafo 38 (c) desta ISAE, pode ser apropriado que a opinião do auditor do serviço tenha de ser modificada de acordo com o parágrafo 55(d) desta ISAE.

**Outras informações** (Ver parágrafo 42)

A44. O Código do IESBA exige que um auditor do serviço não esteja associado a informação em que o auditor do serviço creia que:

- (a) Contém uma declaração materialmente falsa ou errónea;
- (b) Contém declarações ou informação fornecida descuidadamente; ou
- (c) Omite ou torne obscura informação que se exige que se inclua quando tal omissão ou obscuridade seria suscetível de induzir em erro.<sup>15</sup>

Se outras informações incluídas num documento que contenha a descrição do sistema da organização de serviços e o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço contiver informação orientada para o futuro, tal como planos de recuperação ou planos de contingência para modificação do sistema que tratará desvios identificados no relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço, ou reclamações de uma natureza profissional que não possam ser razoavelmente substanciadas, o auditor do serviço pode pedir que essa informação seja eliminada ou reexpressa.

A45. Se a organização de serviços recusar eliminar ou reexpressar a outra informação, incluem-se entre as outras medidas que podem ser apropriadas:

- Pedir à organização de serviços que consulte o seu consultor jurídico quanto ao plano de ação apropriado.
- Descrever a inconsistência material ou a distorção material de facto no relatório de garantia de fiabilidade.
- Reter o relatório de garantia de fiabilidade até que a matéria seja resolvida.
- Abandonar o trabalho.

**Documentação** (Ver parágrafo 51)

A46. A ISQC 1 (ou requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes) exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão em tempo útil dos arquivos do trabalho.<sup>16</sup> Um limite de tempo apropriado dentro do qual se deve concluir o arquivo do trabalho final não excede geralmente mais de 60 dias após a data do relatório do auditor do serviço.<sup>17</sup>

**Preparar o relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço**

*Conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço*

A47. Apresentam-se nos Apêndices 1 e 2 exemplos ilustrativos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço e respetivas asserções da organização de serviços.

*Utilizadores e finalidades do relatório do auditor do serviço* (Ver parágrafo 53)

A48. Os critérios usados para trabalhos sobre controlos numa organização de serviços são relevantes apenas para as finalidades de proporcionar informação acerca do sistema da

---

<sup>15</sup> Código do IESBA, parágrafo 110.2

<sup>16</sup> ISQC 1, parágrafo 45

<sup>17</sup> ISQC1, parágrafo A54

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

organização de serviços, incluindo controlos, àqueles que têm uma compreensão da forma como o sistema foi usado para relato financeiro pelas entidades utentes. Consequentemente, isto é declarado no relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço. Além disso, o auditor do serviço pode considerar apropriado incluir redação que restrinja especificamente a distribuição do relatório de garantia de fiabilidade a outros que não sejam os destinatários, o seu uso por outros, ou o seu uso para outras finalidades.

### *Descrição dos testes aos controlos (Ver parágrafo 54)*

A49. A descrição da natureza dos testes dos controlos para um relatório Tipo 2, ajuda os leitores do relatório de garantia de fiabilidade se o auditor do serviço incluir:

- Os resultados de todos os testes em que os desvios foram identificados, mesmo que tenham sido identificados outros controlos que permitam ao auditor do serviço concluir que o objetivo de controlo relevante foi atingido ou o controlo testado foi subsequentemente eliminado da descrição do sistema da organização de serviços.
- Informação acerca dos fatores que causam desvios identificados, na extensão que o auditor do serviço tenha identificado tais fatores.

### *Opinião modificada (Ver parágrafo 55)*

A50. Apresentam-se no Apêndice 3 exemplos ilustrativos de elementos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.

A51. Mesmo que o auditor do serviço tenha expresso uma opinião adversa ou emitido uma escusa uma opinião, pode ser apropriado descrever no parágrafo da base para a modificação as razões para outras matérias das quais o auditor do serviço tem conhecimento que teriam exigido uma modificação da opinião, e o respetivo efeito.

A52. Quando emitir uma escusa de opinião devido a uma limitação de âmbito, não é geralmente apropriado identificar os procedimentos que foram executados nem incluir declarações a descrever as características de um trabalho do auditor do serviço. Fazê-lo podia tirar visibilidade à escusa de opinião.

### **Outras responsabilidades de comunicação (Ver parágrafo 60)**

A53. As medidas apropriadas para dar resposta às circunstâncias identificadas no parágrafo 56 incluem:

- Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências de diferentes tomadas de posição.
- Comunicar com os encarregados da governação da organização de serviços.
- Comunicar com terceiros (por exemplo, um regulador) quando necessário fazê-lo.
- Modificar a opinião do auditor do serviço, ou acrescentando um parágrafo de Outras Matérias.
- Abandonar o trabalho.

**Apêndice 1**

(Ver parágrafo 47)

**Exemplos de asserções de uma organização de serviços**

Os exemplos de asserções de organização de serviços que se seguem são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações.

**Exemplo 1: Asserção da organização de serviços Tipo 2**

Asserção pela organização de serviços

A descrição anexa foi preparada para clientes que usaram (*o tipo ou nome de*) sistema e seus auditores que tenham uma compreensão suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações incluindo informação acerca dos controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliam os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes. [*Nome da entidade*] confirma que:

- (a) A descrição anexa nas páginas [*bb-cc*] apresenta de forma apropriada [*o tipo ou nome de*] sistema para processamento de transações de clientes durante todo o período [*data*] para [*data*]. Os critérios usados ao fazer esta asserção foram que tal asserção anexa:
- (i) Apresenta a forma como o sistema foi concebido e implementado, incluindo:
    - Os tipos de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas.
    - Os procedimentos, tanto dentro das tecnologias de informação como dos sistemas manuais, pelos quais as transações foram inicializadas, registadas, processadas, corrigidas como necessário, e transferidas para os relatórios, preparadas para os clientes.
    - Os registos contabilísticos relacionados, que suportam informação e contas específicas que foram usadas para inicializar, registar, processar e relatar transações. Tal inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação foi transferida para os relatórios preparados para os clientes.
    - A forma como o sistema trata de acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações.
    - O processo usado para preparar relatórios para clientes.
    - Os objetivos de controlo relevantes e os controlos concebidos para atingir esses objetivos.
    - Os controlos que assumimos, na conceção do sistema, que serão implementados por entidades utentes, e que, se necessário para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição anexa, estão identificados na descrição juntamente com os objetivos específicos de controlo, objetivos que não podem ser atingidos apenas por nós próprios.
    - Outros aspetos do nosso ambiente de controlo, processo de avaliação do risco, sistema de informação (incluindo os respetivos processos de negócio e de comunicação, atividades de controlo e controlos de monitorização que foram relevantes para o processamento e relato de transações de clientes.
  - (ii) Inclui detalhes relevantes de alterações ao sistema da organização de serviços durante o período [*data*] a [*data*].
  - (iii) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema a ser descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades

comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema, que cada cliente individual possa considerar importante no seu próprio ambiente particular.

- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição anexa foram adequadamente concebidos e operados com eficácia durante todo o período *[data]* a *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta asserção foram que:
- (i) Os riscos que ameaçaram a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição foram identificados;
  - (ii) Os controlos identificados proporcionarão, se funcionarem como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não obstam que os objetivos de controlo declarados deixem de ser atingidos.
  - (iii) Os controlos foram consistentemente aplicados como concebido, incluindo que controlos manuais foram aplicados por indivíduos que têm a competência e autoridade apropriadas, durante todo o período *[data]* a *[data]*.

### **Exemplo 2: Asserção da Organização de Serviços Tipo 1**

A descrição anexa foi preparada para clientes que usaram (*o tipo ou nome de*) sistema e seus auditores que tenham uma compreensão suficiente para considerar a descrição, juntamente com outras informações incluindo informação acerca dos controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliam os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes. *[Nome da entidade]* confirma que:

- (a) A descrição anexa nas páginas *[bb-cc]* apresenta de forma apropriada *[o tipo ou nome de]* sistema para processar as transações dos clientes em *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta asserção foram que tal descrição anexa:
- (i) Apresenta a forma como o sistema foi concebido e implementado, incluindo:
    - Os tipos de serviços prestados, incluindo, como apropriado, classes de transações processadas.
    - Os procedimentos, tanto das tecnologias de informação como de sistemas manuais, pelos quais as transações foram inicializadas, registadas, processadas, corrigidas como necessário, e transferidas para os relatórios, preparadas para os clientes.
    - Os registos contabilísticos relacionados, que suportam informação e contas específicas que foram usadas para inicializar, registar, processar e relatar transações. Tal inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação foi transferida para os relatórios preparados para os clientes.
    - A forma como o sistema trata de acontecimentos e condições significativos, que não sejam transações.
    - O processo usado para preparar relatórios para clientes.
    - Os objetivos de controlo relevantes e os controlos concebidos para atingir esses objetivos.
    - Os controlos que assumimos, na conceção do sistema, que serão implementados por entidades utentes, e que, se necessário, para atingir os objetivos de controlo declarados na descrição anexa, estão identificados na descrição juntamente com os objetivos específicos de controlo, objetivos que não podem ser atingidos apenas por nós próprios.

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

- Outros aspetos do nosso ambiente de controlo, processo de avaliação do risco, sistema de informação (incluindo os respetivos processos de negócio e de comunicação, atividades de controlo e controlos de monitorização que foram relevantes para o processamento e relato de transações de clientes.
- (ii) Não omite ou distorce informação relevante para o âmbito do sistema a ser descrito, embora reconhecendo que a descrição é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e não pode, por isso, incluir todos os aspetos do sistema, que cada cliente individual possa considerar importante no seu próprio ambiente particular.
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição anexa foram adequadamente concebidos e operados com eficácia durante todo o período *[data]* a *[data]*. Os critérios usados ao fazer esta asserção foram que:
- (i) Os riscos que ameaçaram a consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição foram identificados;
  - (ii) Os controlos identificados proporcionarão, se funcionarem como descrito, garantia razoável de fiabilidade de que esses riscos não obstam que os objetivos de controlo declarados deixem de ser atingidos.

### **Exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade do auditor do serviço**

Os seguintes exemplos de relatórios são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações.

#### **Exemplo 1: Relatório de garantia de fiabilidade Tipo 2**

##### **Relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço independente sobre descrição de controlos, sua conceção e eficácia operacional**

À Organização de Serviços XYZ

###### *Âmbito*

Fomos contratados para relatar sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ nas páginas [bb-cc] do seu sistema [tipo ou nome de] para processamento de transações de clientes durante o período [data] a [data], (a descrição), e sobre a conceção e operação de controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição.<sup>1</sup>

###### *Responsabilidades da organização de serviços XYZ*

A Organização de Serviços XYZ é responsável por: preparar a descrição e asserção anexa na página [aa], incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação da descrição e da asserção; prestar os serviços cobertos pela descrição; declarar os objetivos de controlo; e conceber, implementar e operar com eficácia os controlos para atingir os objetivos de controlo declarados.

###### *Responsabilidades do auditor do serviço*

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ e sobre a conceção e operação dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados nessa descrição, com base nos nossos procedimentos. Conduzimos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que cumpramos requisitos éticos e planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos e a funcionar eficazmente.

Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a descrição, conceção e operação com eficácia numa organização de serviços envolve executar procedimentos para obter prova acerca das divulgações na descrição do sistema da organização de serviços, e sobre a conceção e operação com eficácia dos controlos. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor do serviço, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apropriadamente apresentada, e que os controlos não estejam adequadamente concebidos ou operando com eficácia. Os nossos procedimentos incluíram testar a eficácia operacional dos controlos que consideramos necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos. Um trabalho de garantia de fiabilidade deste tipo também

---

<sup>1</sup> Se alguns elementos da descrição não estiverem incluídos no âmbito do trabalho, isso terá que ficar claro no relatório de garantia de fiabilidade.

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

inclui avaliar a apresentação global da descrição, da adequação dos objetivos nela declarados, e da adequação dos critérios especificados pela organização de serviços e descritos na página [aa].

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

### *Limitações dos controlos numa organização de serviços*

A descrição da Organização de Serviços XYZ é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e, por isso, pode não incluir todos os aspetos do sistema que cada cliente individual pode considerar importante no seu próprio ambiente particular. Adicionalmente, devido à sua natureza, os controlos numa organização de serviços podem não fazer com que se evitem ou detetem todos os erros ou omissões no processamento ou no relato de transações. Ainda, a projeção de qualquer avaliação de eficácia para períodos futuros está sujeita ao risco de que os controlos numa organização de serviços possam tornar-se inadequados ou falhar.

### *Opinião*

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspetos materiais:

- (a) A descrição apresenta apropriadamente [o tipo ou nome de] sistema como concebido e implementado durante todo o período de [data] a [data],
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição foram adequadamente concebidos durante todo o período de [data] a [data], e
- (c) Os controlos testados, que foram os necessários para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição foram atingidos, operaram com eficácia durante todo o período de [data] a [data].

### *Descrição dos testes de controlos*

Os controlos específicos e a natureza, oportunidade e resultados desses testes estão enumerados nas páginas [yy-zz]

### *Utilizadores e finalidade*

Este relatório e a descrição dos testes de controlos nas páginas [yy-zz] destinam-se apenas a clientes que usaram o sistema [tipo ou nome de] da Organização de Serviços XYZ e seus auditores, que têm uma compreensão suficiente para o considerarem, juntamente com outra informação que inclua informação acerca de controlos operados pelos próprios clientes, quando avaliarem os riscos de distorção material das demonstrações financeiras dos clientes.

[Assinatura do auditor do serviço]

[Data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço]

[Domicílio do auditor do serviço]

**Exemplo 2: Relatório de garantia de fiabilidade Tipo 1**

**Relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço sobre a descrição de controlos e sua conceção**

À Organização de Serviços XYZ

*Âmbito*

Fomos contratados para relatar sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ nas páginas [bb-cc] do seu sistema [tipo ou nome de] para processamento de transações de clientes em [data] (a descrição), e sobre a conceção de controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição.

Não executámos quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional de controlos incluídos na descrição e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião sobre eles.

*Responsabilidades da organização de serviços XYZ*

A Organização de Serviços XYZ é responsável por: preparar a descrição e asserção anexa na página [aa], incluindo a plenitude, rigor e método de apresentação da descrição e da asserção; prestar os serviços cobertos pela descrição; declarar os objetivos de controlo; e conceber, implementar e operar com eficácia os controlos para atingir os objetivos de controlo declarados.

*Responsabilidades do auditor do serviço*

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a descrição da Organização de Serviços XYZ e sobre a conceção dos controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados nessa descrição, com base nos nossos procedimentos. Conduzimos o nosso trabalho de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Essa norma exige que cumpramos requisitos éticos e planeemos e executemos os nossos procedimentos para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se, em todos os aspetos materiais, a descrição está apropriadamente apresentada e os controlos estão adequadamente concebidos.

Um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a descrição e conceção numa organização de serviços envolve executar procedimentos para obter prova acerca das divulgações na descrição do sistema da organização de serviços, e sobre a conceção dos controlos. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor do serviço, incluindo a avaliação dos riscos de que a descrição não esteja apropriadamente apresentada, e que os controlos não estejam adequadamente concebidos. Um trabalho de garantia de fiabilidade deste tipo também inclui avaliar a apresentação global da descrição, da adequação dos objetivos nela declarados, e da adequação dos critérios especificados pela organização de serviços e descritos na página [aa].

Como referido atrás, não executámos quaisquer procedimentos respeitantes à eficácia operacional dos controlos incluídos na descrição e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião sobre eles.

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

## RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

### *Limitações dos controlos numa organização de serviços*

A descrição da Organização de Serviços XYZ é preparada para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de clientes e dos seus auditores e, por isso, pode não incluir todos os aspetos do sistema que cada cliente individual pode considerar importante no seu próprio ambiente particular. Adicionalmente, devido à sua natureza, os controlos numa organização de serviços podem não fazer com que se evitem ou detetem todos os erros ou omissões no processamento ou no relato de transações.

### *Opinião*

A nossa opinião formou-se na base das matérias delineadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, em todos os aspetos materiais:

- (a) A descrição apresenta apropriadamente [o tipo ou nome de] sistema como concebido e implementado em [data], e
- (b) Os controlos relacionados com os objetivos de controlo declarados na descrição foram adequadamente concebidos em [data].

### *Utilizadores e finalidade*

Este relatório destina-se apenas a clientes que usaram o sistema [tipo ou nome de] da Organização de Serviços XYZ e seus auditores, que têm uma compreensão suficiente para o considerarem, juntamente com outra informação que inclua informação acerca de controlos operados pelos próprios clientes, quando obtiverem conhecimento dos sistemas de informação dos clientes relevantes para o relato financeiro.

[Assinatura do auditor do serviço]

[Data do relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço]

[Domicilio do auditor do serviço]

**Apêndice 3**

(Ver parágrafo A50)

**Exemplos de relatórios modificados de garantia de fiabilidade do auditor do serviço**

Os seguintes exemplos de relatórios são apenas uma orientação e não pretendem ser exaustivos ou aplicáveis a todas as situações. São baseados nos exemplos de relatórios do Apêndice 2.

**Exemplo 1: Opinião com reservas – a descrição da organização de serviços não está apropriadamente apresentada em todos os aspetos materiais.**

...

*Responsabilidades do auditor do serviço*

...

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

*Base para a opinião com reservas*

A descrição anexa declara na página [mn] que a Organização de Serviços XYZ usa números de identificação e senhas de acesso do operador para prevenir acesso não autorizado ao sistema. Com base nos nossos procedimentos, que incluíram indagações do pessoal e observação de atividades, determinámos que os números de identificação e senhas de acesso do operador são empregues nas Aplicações A e B mas não nas Aplicações C e D.

*Opinião com reservas*

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo da Base para a opinião com reservas, em todos os aspetos materiais:

(a) ...

**Exemplo 2: Opinião com reservas – os controlos não estão adequadamente concebidos para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que os objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços serão atingidos se os controlos operarem com eficácia.**

...

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

*Base para a opinião com reservas*

Como referido na página [mn] da descrição anexa, de tempos a tempos a Organização de Serviços XYZ faz alterações nos programas aplicativos para corrigir deficiências ou para melhorar funcionalidades. Os procedimentos seguidos para determinar sobre quando fazer alterações, conceber alterações e implementá-las, não incluem a revisão e aprovação por indivíduos autorizados, que sejam independentes dos envolvidos na elaboração das alterações. Também não há requisitos especificados para testar tais alterações ou dar os resultados dos testes a alguém autorizado para os rever antes de as implementar.

*Opinião com reservas*

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo da Base para a opinião com reservas, em todos os aspetos materiais:

(a) ...

**Exemplo 3 – Opinião com reservas – os controlos não operam com eficácia durante todo o período especificado (relatórios Tipo 2 apenas)**

...

*Responsabilidades do auditor do serviço*

...

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

*Base para a opinião com reservas*

A Organização de Serviços XYZ declara na sua descrição que existem controlos automáticos em vigor para reconciliar os pagamentos de empréstimos recebidos com o output gerado. Porém, como referido na página [mn] da descrição, este controlo não esteve a funcionar com eficácia durante o período de dd/mm/aa a dd/mm/aa devido a um erro de programação. Isto resultou na não consecução do objetivo de controlo “Os controlos proporcionam garantia razoável de fiabilidade de que os pagamentos de empréstimos recebidos estão devidamente registados” durante o período de dd/mm/aa a dd/mm/aa. A XYZ implementou uma alteração ao programa que executa o cálculo em [data] e os nossos testes indicam que este funcionou com eficácia durante o período de dd/mm/aa a dd/mm/aa.

*Opinião com reservas*

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo da Base para a opinião com reservas, em todos os aspetos materiais:

...

**Exemplo 4 Opinião com reservas – o auditor do serviço não é capaz de obter prova suficiente e apropriada**

...

*Responsabilidades do auditor do serviço*

...

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

*Base para a opinião com reservas*

A Organização de Serviços XYZ declara na sua descrição que existem controlos automáticos em vigor para reconciliar os pagamentos de empréstimos recebidos com o output gerado. Porém, os registos eletrónicos do desempenho desta reconciliação no período de dd/mm/aa a dd/mm/aa foram eliminados em consequência de um erro de processamento do computador e por isso não conseguimos testar o funcionamento deste controlo nesse período. Consequentemente, não fomos capazes de determinar se o objetivo de controlo “Os controlos proporcionam garantia razoável de

RELATÓRIOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE CONTROLOS NUMA ORGANIZAÇÃO DE  
SERVIÇOS

fiabilidade de que os pagamentos de empréstimos recebidos estão devidamente registados” operaram com eficácia durante o período de *dd/mm/aa* a *dd/mm/aa*.

*Opinião com reservas*

A nossa opinião formou-se na base das matérias indicadas neste relatório. Os critérios que usámos na formação da nossa opinião são os descritos na página [aa]. Em nossa opinião, exceto quanto à matéria descrita no parágrafo da Base para a opinião com reservas, em todos os aspetos materiais:

(a) ...

**NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3410**  
**TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE SOBRE DECLARAÇÕES DE GASES**  
**COM EFEITO DE ESTUFA**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	1
Âmbito desta ISAE	2-11
Data de eficácia	12
<b>Objetivos</b>	13
<b>Definições</b>	14
<b>Requisitos</b>	
ISAE 3000	15
Aceitação e continuação do trabalho	16-18
Planeamento	19
Materialidade no planeamento e execução do trabalho	20-22
Conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e identificação e avaliação dos riscos de distorção material	23-34
Respostas globais aos riscos avaliados de distorção material e procedimentos adicionais	35-56
Utilização do trabalho de outros profissionais	57
Declarações escritas	58-60
Acontecimentos subsequentes	61
Informação comparativa	62-63
Outras informações	64
Documentação	65-70
Revisão do controlo de qualidade do trabalho	71
Formação da conclusão de garantia de fiabilidade	72-75
Conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade	76-77
Outros requisitos de comunicação	78
<b>Material de aplicação e outro material explicativo</b>	
Introdução	A1-A7
Definições	A8-A16

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

ISAE 3000	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 de distorção material e procedimentos adicionais	A90-A112
Utilização do trabalho de outros profissionais	A113-A115
Declarações escritas	A116
Acontecimentos subsequentes	A117
Informação comparativa	A118-A123
Outras informações	A124-A126
Documentação	A127-A129
Revisão do controlo de qualidade do trabalho	A130
Formação da conclusão de garantia de fiabilidade	A131-A133
Conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade	A134-A152
Apêndice 1: Emissões, eliminações e reduções de emissões	
Apêndice 2: Exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade sobre declarações GEE	

---

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

## Introdução

1. Dada a ligação entre emissões de gases com efeito de estufa (GEE) e alterações climáticas, muitas entidades estão a quantificar as suas emissões para fins de gestão interna e muitas estão também a preparar uma declaração (declaração GEE):
  - (a) Como parte de um regime de divulgação regulamentar;
  - (b) Como parte de um esquema de negociação de emissões; ou
  - (c) Para informar os investidores e outros numa base voluntária. A divulgação voluntária pode ser, por exemplo, publicada como um documento isolado, incluído como parte do relatório de sustentabilidade 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 de auditoria 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: (Ver parágrafos A1 e A2)
  - (a) Esta ISAE aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade executados 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<sup>1</sup> (ou outra ISAE que trate de um assunto em causa específico) aplica-se a procedimentos de garantia de fiabilidade executados com respeito à restante informação coberta pela conclusão do profissional de auditoria.
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 (NO<sub>x</sub>) e dióxido sulfúrico (SO<sub>2</sub>). Esta ISAE pode apesar de tudo dar orientação para tais trabalhos<sup>2</sup>;
  - (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 (Ver parágrafo A3)
  - (c) Instrumentos, processos ou mecanismos, tal como projetos de compensações, usados por outras entidades como reduções de emissões. Contudo, quando uma declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam sujeitas a garantia de fiabilidade, aplicam-se os requisitos desta ISAE em relação a essas reduções de emissões como apropriado (Ver parágrafo 76(f)).

### *Trabalhos com base em asserções ou trabalhos de relato direto*

<sup>1</sup> A ISAE 3000 está atualmente a ser revista pelo IAASB. Podem existir emendas à presente ISAE em consequência das alterações à ISAE 3000.

<sup>2</sup> O NO<sub>x</sub> (isto é, NO e NO<sub>2</sub>, que diferem do óxido nítrico, N<sub>2</sub>O) e o SO<sub>2</sub>, estão associados a “chuva ácida” e não a alterações climáticas.

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 com base em asserções ou um trabalho de relato direto. Esta ISAE só trata de trabalhos com base em asserções.<sup>3</sup>

*Procedimentos para trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e de garantia limitada de fiabilidade*

6. O Referencial refere que um trabalho de garantia de fiabilidade pode ser um trabalho de garantia ou um trabalho de garantia limitada.<sup>4</sup> 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 de auditoria escolhe uma combinação de procedimentos de garantia de fiabilidade, que podem incluir: inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. A determinação dos procedimentos de garantia de fiabilidade a executar 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 de auditoria executará num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variarão na natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável<sup>5</sup>. 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 de auditoria para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade e um trabalho de garantia limitada de fiabilidade numa declaração GEE). (Ver parágrafos A4 e A90).

*Relacionamento com a ISAE 3000, outras normas profissionais, e outros requisitos*

9. A execução de trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica exige que o auditor do serviço cumpra a ISAE 3000. A ISAE 3000 inclui requisitos relativos a assuntos tais como aceitação do trabalho, planeamento, prova e documentação que se aplicam a todos os trabalhos de garantia de fiabilidade incluindo os trabalhos de acordo com a presente ISAE a qual desenvolve a forma como a ISAE 3000 se aplica a um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre uma declaração GEE de uma entidade. O Referencial que define e descreve os elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade proporciona o contexto para a compreensão desta ISAE e da ISAE 3000. (Ver parágrafo A17)

---

<sup>3</sup> Referencial, parágrafo 10

<sup>4</sup> Referencial, parágrafo 11

<sup>5</sup> Referencial, parágrafo 53, e ISAE 3000, parágrafo 37

10. O cumprimento da ISAE 3000 exige, entre outras coisas, que o profissional de auditoria serviço cumpra os requisitos de independência e outros do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) e implemente procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis aos trabalhos individuais.<sup>6</sup> (Ver 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 de auditoria 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. (Ver parágrafo A7)

#### **Data de eficácia**

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

#### **Objetivos**

13. Os objetivos do profissional de auditoria são:
  - (a) Obter garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, sobre se a declaração GEE está isenta de distorção material, seja devido a fraude ou a erro, habilitando-o assim a expressar uma conclusão que transmita esse nível de garantia de fiabilidade;
  - (b) Relatar, de acordo com as suas conclusões, sobre se:
    - (i) No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
    - (ii) No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, algo chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir, na base dos procedimentos realizados e da prova obtida, que a declaração GEE não está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis; e
  - (c) Comunicar, conforme exigido de outra forma por esta ISAE, de acordo com as suas conclusões.

#### **Definições**

14. Para finalidades desta ISAE, os termos que se seguem têm os significados atribuídos adiante:<sup>7</sup>
  - (a) Critérios aplicáveis – Os critérios usados pela entidade para quantificar e relatar as suas emissões na declaração GEE.

---

<sup>6</sup> ISAE 3000, parágrafos 4 e 6.

<sup>7</sup> As definições da ISAE 3000 também se aplicam à presente ISAE.

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

- (b) Asserções – Declarações prestadas pela entidade, de forma explícita ou outra, que estão incorporados na declaração GEE e usadas pelo profissional de auditoria 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) “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. (Ver 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. (Ver parágrafo A9)
    - Emissões de Âmbito 3, que são todas as outras emissões indiretas. (Ver 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. (Ver 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.

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

- (k) Fraude – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou outros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.
- (l) Procedimentos adicionais - Procedimentos executados 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 causa” do trabalho.<sup>8</sup>
- (n) Gases com efeito de estufa - dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e quaisquer outros gases que pelos critérios aplicáveis sejam de incluir na declaração GEE, tais como metano, óxido nitroso, hexafluoreto de enxofre, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbonetos, e clorofluorcarbonetos. Os gases que não sejam dióxido de carbono são muitas vezes expressos como equivalentes de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>-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 de auditoria 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 de auditoria, inferiores ao nível ou níveis à 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. (Ver 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. (Ver 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

---

<sup>8</sup> Referencial, parágrafo 8.

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

GEE, ou à sua natureza ou circunstâncias específicas que dão origem a riscos particulares de distorção material. (Ver 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

15. Um profissional de auditoria não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000. (Ver parágrafos A5, A6, A17, A21, A22, A37 e A127).

#### Aceitação e continuação do trabalho

##### *Competências, conhecimentos e experiência*

16. O sócio responsável pelo trabalho deve:
- (a) Ter competências, conhecimentos e experiência de garantia de fiabilidade 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 a equipa de trabalho e quaisquer peritos externos possuem a necessária competência profissional, nomeadamente sobre a quantificação e relato de emissões e sobre garantia de fiabilidade, para executar o trabalho de acordo com esta ISAE. (Ver 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: (Ver 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;
    - (iii) Se o trabalho incluir garantia de fiabilidade com respeito a reduções de emissões, se a natureza da garantia de fiabilidade que o profissional de auditoria obterá com respeito às reduções e ao conteúdo esperado do relatório a elas respeitantes são claros, razoáveis nas circunstâncias, e compreendidos pela parte contratante. (Ver parágrafos A11 a A12)
  - (b) Quando avalia a adequação dos critérios aplicáveis, como exigido pela ISAE 3000<sup>9</sup>, o profissional de auditoria deve determinar se os critérios abrangem no mínimo: (Ver parágrafos A23 a A26)

---

<sup>9</sup> ISAE 3000, parágrafo 19

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

- (i) O método para determinar a fronteira organizacional da entidade (Ver 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. (Ver parágrafos A29 a A34)
- (c) O profissional de auditoria 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 (Ver 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. (Ver parágrafo A36)

*Acordo sobre os termos do trabalho*

18. Os termos acordados do trabalho exigidos pela ISAE 3000<sup>10</sup> devem incluir: (Ver parágrafo A37)
- (a) O objetivo e âmbito do trabalho;
  - (b) As responsabilidades do profissional de auditoria;
  - (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 de auditoria 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<sup>11</sup>, o profissional de auditoria deve: (Ver 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 de realização do trabalho e a natureza das comunicações exigidas;

---

<sup>10</sup> ISAE 3000, parágrafo 10

<sup>11</sup> ISAE 3000, parágrafo 12

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

- (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) Conformer a natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, incluindo o envolvimento de peritos e de outros profissionais; e (Ver 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 de auditoria deve determinar a materialidade para a declaração GEE; (Ver parágrafos A44 a A50)
- 21. O profissional de auditoria 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 de auditoria 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. (Ver parágrafo A51)

### **Conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e identificação e avaliação dos riscos de distorção material**

*Conhecer a entidade e o seu ambiente*

- 23. O profissional de auditoria deve obter conhecimento do seguinte: (Ver 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: (Ver 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. (Ver parágrafos A54 a A59)
    - (ii) Alteração face ao período anterior na natureza ou extensão das operações, incluindo se houve quaisquer fusões, aquisições, ou vendas de fontes de emissões, ou contratação exterior de funções com emissões significativas; e
    - (iii) A frequência e natureza de interrupções de operações. (Ver parágrafo A60)

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

- (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 relativas a estimativas, incluindo as divulgações relacionadas.
- (e) O objetivo e estratégia da entidade sobre alterações climáticas, se existir, e riscos económicos, regulamentares, físicos e de reputação associados. (Ver 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: (Ver parágrafos A52, A53 e A62)
- (a) Indagações dos indivíduos da entidade que, no julgamento do profissional de auditoria, tenham informações que ajudem a identificar e avaliar riscos de distorção material devido a fraude ou erro.
  - (b) Procedimentos analíticos (Ver parágrafos A63 a A65)
  - (c) Observação e inspeção. (Ver parágrafos A66 a A68)

*Compreender o controlo interno da entidade*

<b>Garantia limitada de fiabilidade</b>	<b>Garantia razoável de fiabilidade</b>
<p>25L. Para o controlo interno relevante para a quantificação de emissões e relato, como base para identificar e avaliar os riscos de distorção material, o profissional de auditoria deve obter conhecimento, através de indagações acerca: (Ver parágrafos A52, A53, A69 e A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Do ambiente de controlo;</li> <li>(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</li> <li>(c) Dos resultados do processo de avaliação de riscos da entidade.</li> </ul>	<p>25R. O profissional de auditoria 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: (Ver parágrafos A52, A53 e A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Do ambiente de controlo;</li> <li>(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;</li> <li>(c) Do processo de avaliação de riscos da entidade;</li> <li>(d) Das atividades de controlo relevantes para o trabalho, que são as que o profissional de auditoria julga necessárias para compreender a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção e para</li> </ul>

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

	<p>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 (Ver parágrafos A71 e A72)</p> <p>(e) Monitorização de controlos.</p>
	<p>26R. Quando obtiver a conhecimento exigido pelo parágrafo 25R, o profissional de auditoria deve avaliar a conceção dos controlos e determinar se foram implementados realizando procedimentos para além da indagação do pessoal da entidade. (Ver parágrafos A52 e A53)</p>

*Outros procedimentos para compreender e identificar e avaliar riscos de distorção material*

27. Se o sócio responsável pelo trabalho executou outros trabalhos para a entidade, deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar e avaliar riscos de distorção material. (Ver parágrafo A73)
28. O profissional de auditoria deve fazer indagações da gerência, 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. (Ver parágrafos 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 de auditoria 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.

*Executar procedimentos no local das instalações da entidade*

31. O profissional de auditoria deve determinar se é necessário nas circunstâncias do trabalho executar procedimentos nos locais onde existem instalações significativas. (Ver parágrafos A15, A16, e A74 a A77))

*Auditoria interna*

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

32. Quando a entidade tiver uma função de auditoria interna que seja relevante para o trabalho, o profissional de auditoria deve: (Ver parágrafos 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*

<b>Garantia limitada de fiabilidade</b>	<b>Garantia razoável de fiabilidade</b>
<p>33L. O profissional de auditoria deve identificar e avaliar os riscos de distorção material:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Ao nível da declaração GEE; e (Ver parágrafos A79 e A80)</li> <li>(b) Para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ver parágrafo A81) como base para conceber e executar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão:</li> <li>(c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material; e</li> <li>(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.</li> </ul>	<p>33R. O profissional de auditoria deve identificar e avaliar riscos de distorção material:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Ao nível da declaração GEE; e (Ver parágrafos A79 e A80)</li> <li>(b) Ao nível de asserção para tipos materiais de emissões e divulgações, (Ver parágrafos A81 e A82) como base para conceber e executar procedimentos cuja natureza, oportunidade e extensão:</li> <li>(c) Dão resposta a riscos avaliados de distorção material, e</li> <li>(d) Permitem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.</li> </ul>

*Causas de riscos de distorção material*

34. Quando executar os procedimentos exigidos pelos parágrafos 33L ou 33R, o profissional de auditoria deve considerar pelo menos os seguintes fatores: (Ver parágrafos A84 a A89)
- (a) A probabilidade de distorção intencional na declaração GEE; (Ver 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; (Ver parágrafo A87)
  - (c) A probabilidade de omissão de uma emissão potencialmente significativa: (Ver parágrafo A88(a))
  - (d) Alterações económicas ou regulamentares significativas; (Ver parágrafo A88(b))
  - (e) A natureza das operações; (Ver parágrafo A88(c))
  - (f) A natureza dos métodos de quantificação; (Ver parágrafo A88(d))
  - (g) O grau de complexidade na determinação da fronteira organizacional e se estão envolvidas partes relacionadas; (Ver parágrafos A27 e A28)

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

- (h) Se há emissões significativas que estejam fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra maneira pareçam não usuais; (Ver parágrafo A88(e))
- (i) O grau de subjetividade na quantificação de emissões; (Ver parágrafo A88(e))
- (j) Se estão incluídas emissões de Âmbito 3 na declaração GEE; e (Ver parágrafo A88(f))
- (k) A forma como a entidade faz estimativas significativas e os dados em que elas são baseadas. (Ver parágrafo A88(g))

**Respostas globais aos riscos avaliados de distorção material e procedimentos adicionais**

- 35. O profissional de auditoria deve conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível da declaração GEE. (Ver parágrafos A90 a A93)
- 36. O profissional de auditoria deve conceber e executar 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 (Ver parágrafo A90)

<b>Garantia limitada de fiabilidade</b>	<b>Garantia razoável de fiabilidade</b>
<p>37L. Ao conceber e executar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional de auditoria deve (Ver parágrafos A90 e A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Considerar as razões para a avaliação tendo em conta os riscos de distorção material para tipos materiais de emissões e divulgações; e (Ver parágrafo A95)</li> <li>(b) Obter prova mais persuasiva quanto maior a for avaliação do risco. (Ver parágrafo A97)</li> </ul>	<p>37R. Ao conceber e executar os procedimentos adicionais de acordo com o parágrafo 36, o profissional de auditoria deve (Ver parágrafos A90 e A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(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: (Ver parágrafo A95) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) A probabilidade de distorção material devido às características particulares do tipo relevante de emissão ou divulgação (isto é, o risco inerente); e</li> <li>(ii) Se o profissional de auditoria pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; e (Ver parágrafo A96)</li> </ul> </li> <li>(b) Obter prova mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco. (Ver parágrafo A97)</li> </ul>

	<p><i>Testes aos controlos</i></p> <p>38R. O profissional de auditoria deve conceber e executar testes aos controlos para obter prova apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes se: (Ver parágrafo A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Pretende confiar na eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos; ou (Ver parágrafo A96)</li><li>(b) Outros procedimentos que não sejam testes de controlos não puderem por si só proporcionar prova apropriada e suficiente ao nível de asserção. (Ver parágrafo A98)</li></ul> <p>39R. Se forem detetados desvios de controlos em que o profissional de auditoria pretende confiar, deve fazer indagações específicas para os compreender e as suas potenciais consequências, e deve determinar se: (Ver parágrafo A90)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Os testes aos controlos que foram executados proporcionam uma base apropriada para confiar nos controlos;</li><li>(b) São necessários testes aos controlos adicionais; ou</li><li>(c) Os potenciais riscos de distorção material necessitam de ser tratados usando outros procedimentos.</li></ul> <p><i>Procedimentos que não sejam testes aos controlos</i></p> <p>40R. Independentemente dos riscos avaliados de distorção material, o profissional de auditoria deve conceber e executar testes de detalhe ou procedimentos analíticos para além dos testes aos controlos, se existirem, para cada tipo material de emissão e divulgação. (Ver parágrafos A90 e A94)</p> <p>41R. O profissional de auditoria deve considerar se devem ser executados</p>
--	---

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

	procedimentos de confirmação externa (Ver parágrafos A90 e A99)
<p><i>Procedimentos analíticos executados em resposta a riscos avaliados de distorção material</i></p> <p>42L. Se conceber e executar procedimentos analíticos, o profissional de auditoria deve: (Ver parágrafos A90(c) e A100 a A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se existirem;</li> <li>(b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de auditoria de quantidades ou rácios registados, tendo em conta a fonte, comparabilidade, natureza e relevância da informação disponível, e controlos sobre a sua preparação; e</li> <li>(c) Desenvolver uma expectativa com respeito a quantidades ou rácios registados.</li> </ul> <p>43L. Se forem identificados através dos procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional de auditoria deve questionar a entidade acerca de tais diferenças. O profissional de auditoria deve considerar as respostas a estas indagações para determinar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias. (Ver parágrafo A90(c))</p>	<p><i>Procedimentos analíticos executados em resposta a riscos avaliados de distorção material</i></p> <p>42R. Se conceber e executar procedimentos analíticos, o profissional de auditoria deve: (Ver parágrafos A90(c) e A100 a A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Determinar a adequação de procedimentos analíticos em particular para determinadas asserções, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e testes de detalhe, se existirem, para estas asserções;</li> <li>(b) Avaliar a fiabilidade dos dados a partir dos quais é desenvolvida a expectativa do profissional de auditoria de quantidades ou rácios registados, tendo em conta a fonte, comparabilidade, natureza e relevância da informação disponível, e controlos sobre a sua preparação; e</li> <li>(c) Desenvolver uma expectativa de quantidades ou rácios registados que seja suficientemente precisa para identificar possíveis distorções materiais.</li> </ul> <p>43R. Se forem identificados através dos procedimentos analíticos flutuações ou relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram significativamente das quantidades ou rácios esperados, o profissional de auditoria deve investigar tais diferenças: (Ver parágrafo A90 (c):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Questionando a entidade e obtendo prova adicional relevante para as respostas da entidade; e</li> <li>(b) Executando outros procedimentos necessários nas circunstâncias.</li> </ul>

<p><i>Procedimentos respeitantes a estimativas</i></p> <p>44L. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional de auditoria deve: (Ver parágrafos A103 e A104)</p> <p>(a) Avaliar se:</p> <p>(i) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para a estimativa; e</p> <p>(ii) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias; e</p> <p>(b) Considerar se são necessários outros procedimentos nas circunstâncias.</p>	<p><i>Procedimentos respeitantes a estimativas</i></p> <p>44R. Com base nos riscos avaliados de distorção material, o profissional de auditoria deve avaliar se: (Ver parágrafo A103)</p> <p>(a) A entidade aplicou de forma apropriada os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para a estimativa; e</p> <p>(b) Os métodos para fazer estimativas são apropriados e foram aplicados de forma consistente e, se existiram alterações nas estimativas relatadas ou no método para as fazer face ao período anterior, se são apropriadas nas circunstâncias.</p> <p>45R. Ao responder a um risco avaliado de distorção material, o profissional de auditoria deve executar um ou mais dos procedimentos seguintes, tendo em conta a natureza das estimativas: (Ver parágrafo A103)</p> <p>(a) Testar a forma como a entidade fez a estimativa e os dados em que foi baseada. Ao fazê-lo, o profissional de auditoria deve avaliar se:</p> <p>(i) O método de quantificação usado é apropriado nas circunstâncias; e</p> <p>(ii) Os pressupostos usados pela entidade são razoáveis.</p> <p>(b) Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a forma como a entidade fez a estimativa, juntamente com outros procedimentos apropriados.</p> <p>(c) Desenvolver um ponto ou intervalo de estimativas para avaliar a estimativa da entidade. Para este efeito:</p> <p>(i) Se o profissional de auditoria usar pressupostos ou métodos que difiram dos da entidade,</p>

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

	<p>deve obter conhecimento dos pressupostos ou métodos da entidade que seja suficiente para confirmar que o seu ponto ou intervalo de estimativas tem em consideração variáveis relevantes e para avaliar quaisquer diferenças do ponto de estimativa da entidade:</p> <p>(ii) Se o profissional de auditoria concluir que é apropriado usar um intervalo de estimativas, deve estreitar esse intervalo, baseado na prova disponível, até que todos os desfechos dentro do intervalo sejam considerados razoáveis.</p>
--	--

*Amostragem*

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

*Fraude, leis e regulamentos*

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

<b>Garantia de limitada fiabilidade</b>	<b>Garantia razoável de fiabilidade</b>
<p><i>Procedimentos respeitantes ao processo de agregação da declaração GEE</i></p> <p>48L. Os procedimentos do profissional de auditoria devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ver parágrafo A108)</p> <p>(a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e</p> <p>(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</p>	<p><i>Procedimentos respeitantes ao processo de agregação da declaração GEE</i></p> <p>48R. Os procedimentos do profissional de auditoria devem incluir os que se seguem relacionados com o processo de agregação da declaração GEE: (Ver parágrafo A108)</p> <p>(a) Confirmando ou reconciliando a declaração GEE com os registos subjacentes; e</p> <p>(b) Examinando os ajustamentos materiais feitos no decurso da preparação da declaração GEE.</p>

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

necessários nas circunstâncias.	
<p><i>Determinar se são necessários procedimentos adicionais num trabalho de garantia limitada de fiabilidade</i></p> <p>49L. Se o profissional de auditoria tomar conhecimento de matérias que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida, deve conceber e executar procedimentos adicionais suficientes que lhe permitam: (Ver parágrafos A109 e A110)</p> <p>(a) Concluir que é provável que tais matérias não fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida; ou</p> <p>(b) Determinar que as matérias fazem com que a declaração GEE esteja materialmente distorcida. (Ver parágrafo A111)</p>	<p><i>Revisão da avaliação do risco num trabalho de garantia razoável de fiabilidade</i></p> <p>49R. A avaliação do profissional de auditoria 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 de auditoria obtiver prova a partir da execução de procedimentos adicionais, ou obtiver novas informações, em qualquer dos casos inconsistente com a prova na qual baseou a sua avaliação original, deve rever a avaliação e ajustar os procedimentos planeados em conformidade. (Ver parágrafo A109)</p>

*Acumulação de distorções identificadas*

50. O profissional de auditoria deve acumular as distorções identificadas durante o trabalho que não sejam as que são claramente insignificantes. (Ver parágrafo A112)

*Consideração de distorções identificadas à medida que o trabalho progride*

51. O profissional de auditoria 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 de auditoria, a entidade examinou um tipo de emissão ou divulgação e corrigiu distorções que foram detetadas, o profissional de auditoria deve executar procedimentos com respeito ao trabalho executado pela entidade para determinar se permanecem distorções materiais.

*Comunicação e correção de distorções*

53. O profissional de auditoria 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 de auditoria, 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 de auditoria 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 de auditoria deve avaliar se as distorções não corrigidas são materiais, de forma individual ou agregada. Ao fazer esta avaliação, o profissional de auditoria deve considerar a dimensão e natureza das distorções e as circunstâncias particulares da sua ocorrência, em relação aos tipos particulares de emissões e divulgações e à declaração GEE. (ver parágrafo 72)

**Utilização do trabalho de outros profissionais**

57. Quando o profissional de auditoria 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 (Ver parágrafos A113 e A114)
  - (b) Avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida e o processo para incluir informação relacionada na declaração GEE. (Ver parágrafo A115)

**Declarações escritas**

58. O profissional de auditoria deve solicitar declarações escritas às pessoas da entidade com responsabilidades e conhecimento apropriados das matérias respetivas; (Ver 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 de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria deve: (Ver 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 de auditoria, os procedimentos que ele deve executar com respeito à informação comparativa devem incluir a avaliação sobre se: (Ver 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 (Ver 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 da conclusão do profissional de auditoria 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 executar procedimentos apropriados nas circunstâncias; e (Ver parágrafos 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 de auditoria 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 de auditoria não cobre a informação comparativa, deve incluir um parágrafo de Outras Matérias no relatório de

garantia de fiabilidade a descrever as circunstâncias que afetam a informação comparativa.

### **Outras informações**

64. O profissional de auditoria deve ler a outra informação incluída no documento que contém a declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade sobre a mesma e, se essa outra informação, no seu julgamento, puser em causa a credibilidade da declaração GEE e do relatório de garantia de fiabilidade, deve discutir a matéria com a entidade e tomar as medidas adicionais como apropriado. (Ver parágrafos A124 a A126)

### **Documentação**

65. Ao documentar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a executar, o profissional de auditoria deve registar: (Ver 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 executado e a data e extensão de tal revisão.
66. O profissional de auditoria 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 fizeram as discussões. (Ver parágrafo A127)

### *Controlo de qualidade*

67. O profissional de auditoria 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 de auditoria executar novos procedimentos ou procedimentos adicionais ou chegar a novas conclusões após a data do relatório de garantia de fiabilidade, deve documentar: (Ver parágrafo A128)
- (a) As circunstâncias encontradas;
  - (b) Os novos procedimentos ou procedimentos adicionais executados, 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 de auditoria 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

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

profissional de auditoria não deve eliminar ou remover a documentação do trabalho de qualquer natureza antes do final do período de retenção. (Ver parágrafo A129)

70. Em circunstâncias que não as previstas no parágrafo 68, quando o profissional de auditoria considerar necessário modificar a documentação existente do trabalho ou adicionar nova documentação de trabalho após a organização do arquivo final ter sido concluído, deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
- (a) As razões específicas para o fazer; e
  - (b) Quando e por quem elas foram feitas e revistas.

### Revisão do controlo de qualidade do trabalho

71. Para os trabalhos em que é exigido por leis ou regulamentos uma revisão do controlo de qualidade, ou relativamente aos quais a firma determinou que é necessária uma revisão do controlo de qualidade, o revisor do controlo de qualidade deve fazer uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e das conclusões atingidas na formulação do relatório. Esta avaliação deve envolver: (Ver parágrafo A130)
- (a) Discussão das matérias significativas com o sócio responsável pelo trabalho incluindo as competências profissionais da equipa com respeito à quantificação e relato de emissões e à garantia de fiabilidade;
  - (b) Revisão da declaração GEE e do relatório de garantia de fiabilidade proposto;
  - (c) Revisão de documentação de trabalho selecionada relativa aos julgamentos significativos da equipa de trabalho e das conclusões a que chegou; e
  - (d) Avaliação das conclusões atingidas ao formular o relatório de garantia de fiabilidade e sobre se é apropriado o relatório de garantia de fiabilidade proposto.

### Formação da conclusão de garantia de fiabilidade

72. O profissional de auditoria deve concluir sobre se obteve garantia razoável ou limitada de fiabilidade, como apropriado, acerca da declaração GEE. Essa conclusão deve tomar em conta os requisitos dos parágrafos 56, e 73 a 75 desta ISAE.

<b>Garantia limitada de fiabilidade</b>	<b>Garantia razoável de fiabilidade</b>
73L. O profissional de auditoria 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 aplicáveis.	73R. O profissional de auditoria deve avaliar se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.

74. Esta avaliação deve incluir a avaliação dos aspetos qualitativos dos métodos de quantificação da entidade e práticas de relato, incluindo indicadores de possíveis julgamentos e decisões preconcebidos ao fazer as estimativas e ao preparar a declaração GEE<sup>12</sup> e se, tendo em vista 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;

<sup>12</sup> Indicadores de possíveis preconceitos não constituem por si só distorções para as finalidades de extrair conclusões sobre a razoabilidade de estimativas individuais.

- (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 divulgação adequada 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 (Ver parágrafos A29 e A131 a A133)
  - (e) A terminologia usada na declaração GEE é apropriada.
75. A avaliação exigida pelo parágrafo 73 deve também incluir consideração sobre:
- (a) A apresentação global, estrutura e conteúdo da declaração GEE; e
  - (b) Quando apropriado no contexto dos critérios, a redação das conclusões de garantia de fiabilidade, ou outras circunstâncias do trabalho, no sentido de a declaração GEE representar as emissões subjacentes de uma forma que atinge uma apresentação apropriada.

#### **Conteúdo do relatório de garantia de fiabilidade**

76. O relatório de garantia de fiabilidade deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ver parágrafo A134)
- (a) Um título que indique claramente que o relatório é um relatório independente de garantia limitada de fiabilidade ou de garantia razoável de fiabilidade.
  - (b) O destinatário do relatório de garantia de fiabilidade.
  - (c) A identificação da declaração GEE incluindo os períodos que cobre e, se houver qualquer informação nessa declaração não coberta pela conclusão do profissional de auditoria, uma identificação clara da informação sujeita a garantia de fiabilidade e da informação excluída, juntamente com uma declaração de que o profissional de auditoria não executou quaisquer procedimentos com respeito à informação excluída e, por isso, não é expressa qualquer conclusão sobre ela. (Ver parágrafos A125 e A135)
  - (d) Uma descrição das responsabilidades da entidade. (Ver parágrafo A35)
  - (e) Uma declaração de que a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente; (Ver parágrafos A54 a A59)
  - (f) Se a declaração GEE incluir reduções de emissões que estejam cobertas pela conclusão do profissional de auditoria, identificação dessas reduções de emissões, e uma declaração da responsabilidade do profissional de auditoria a elas respeitante. (Ver parágrafos A136 a A139)
  - (g) 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 (Ver parágrafos A140 e A141)

- (iii) Se os critérios estabelecidos precisam de ser suplementados por divulgações nas notas explicativas à declaração GEE para esses critérios serem adequados, identificação das notas relevantes. (Ver parágrafo A131)
- (h) Uma descrição da responsabilidade do profissional de auditoria, incluindo:
  - (i) Uma declaração de que o trabalho foi executado de acordo com a ISAE 3410, “Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa”; e
  - (ii) Um resumo dos procedimentos do profissional de auditoria. No caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, este deve incluir uma declaração de que os procedimentos executados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade variam conforme a natureza e são menos extensos do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Em consequência, o nível de garantia de fiabilidade obtido num trabalho de garantia limitada de fiabilidade é substancialmente inferior à que teria sido obtida caso tivesse sido executado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. (Ver parágrafos A142 a A144)
- (i) A conclusão do profissional de auditoria, expressa na forma positiva no caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, ou na forma negativa no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, sobre se a declaração GEE está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicáveis.
- (j) Se o profissional de auditoria expressar uma conclusão modificada, uma descrição clara das razões para o fazer.
- (k) A assinatura do profissional de auditoria. (Ver parágrafo A145)
- (l) A data do relatório de garantia de fiabilidade.
- (m) A localização onde o profissional de auditoria tem o escritório.

*Parágrafos de ênfase parágrafos de outras matérias*

77. Se o profissional de auditoria considerar necessário: (Ver parágrafos A146 a A152)

- (a) Chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para os utilizadores compreenderem a declaração GEE; (um parágrafo de ênfase); ou
- (b) Comunicar uma matéria que não seja uma matéria apresentada ou divulgada na declaração GEE que, no seu julgamento, é relevante para os utilizadores compreenderem as responsabilidades do profissional de auditoria ou o relatório de garantia de fiabilidade (um parágrafo de outras matérias)

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

**Outros requisitos de comunicação**

78. O profissional de auditoria deve comunicar 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 a 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;
- (c) Matérias que envolvam incumprimento de leis e regulamentos, que não sejam matérias claramente insignificantes. (Ver 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 (Ver parágrafo 3)*

- A1. Nalguns casos, o profissional de auditoria pode executar 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 de auditoria, a extensão até à qual esta ISAE é relevante é uma matéria de julgamento do profissional de auditoria nas circunstâncias do trabalho.

*Principais indicadores de desempenho baseados em dados GEE (Ver 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 (Ver 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 de auditoria 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 (Ver parágrafos 10 e 15)*

- A5. O Código do IESBA adota uma abordagem de ameaças e salvaguardas à independência. O cumprimento dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por um conjunto variado de circunstâncias. Muitas ameaças caem nas seguintes categorias:
  - Interesse próprio, por exemplo, ter uma dependência indevida da entidade relativamente aos honorários totais do profissional de auditoria.
  - Auto-revisão, por exemplo, executar um outro serviço para a entidade que afete diretamente a declaração GEE, tal como o envolvimento na quantificação das emissões da entidade.

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

- 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 executado a fim de baixar honorários, ou ser ameaçado com a anulação do registo do profissional de auditoria por uma autoridade registadora que esteja associada ao grupo do setor da entidade.

A6. As salvaguardas criadas pela profissão, por leis ou regulamentos, ou as salvaguardas no ambiente de trabalho, podem eliminar ou reduzir estas ameaças a um nível aceitável.

*Leis e regulamentos locais e disposições de um esquema de negociação de emissões* (Ver 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 executados 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 de auditoria 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 de auditoria concluir que explicações adicionais no relatório de garantia de fiabilidade pode não mitigar possíveis mal entendidos, o profissional de auditoria pode considerar incluir uma declaração no relatório de que o trabalho não é conduzido de acordo com esta ISAE.

### **Definições**

*Emissões* (Ver parágrafo 14(f) e Apêndice 1)

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

A9. Quase todas as entidades compram energia tal como eletricidade, aquecimento ou vapor. Por isso, quase todas as entidades têm emissões de Âmbito 2. As emissões de Âmbito 2 são indiretas porque as emissões associadas, por exemplo, à eletricidade que a entidade compra ocorrem na central de energia que está fora da fronteira organizacional da entidade.

A10. As emissões de Âmbito 3 podem incluir emissões associadas a, por exemplo, viagens de negócios dos empregados, atividades em outsourcing, consumo de fuel fóssil ou da eletricidade necessária para usar os produtos da entidade, extração e produção de materiais

comprados como inputs para os processos da entidade e transporte de fuel comprado. As emissões de Âmbito 3 são abordadas também nos parágrafos A31 a A34.

*Reduções de emissões* (Ver parágrafos 14(g), 17(a)(iii) e Apêndice 1)

- A11. Em alguns casos, as reduções de emissões incluem créditos específicos da jurisdição e concessões para as quais não há ligação estabelecida entre a quantidade de emissões permitida pelos critérios para serem deduzidas, e qualquer abaixamento de emissões que possa ocorrer em consequência de dinheiro pago ou de outra ação tomada pela entidade afim de ela reclamar a redução de emissões.
- A12. Quando a declaração GEE da entidade incluir reduções de emissões que estejam no âmbito do trabalho, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação às reduções de emissões como apropriado. (ver também parágrafos A136 a A139)

*Compensação comprada* (Ver parágrafo 14(q) e Apêndice 1)

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

*Eliminações* (Ver 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 de auditoria, os requisitos desta ISAE aplicam-se em relação a essas eliminações, como apropriado.

*Instalação significativa* (Ver 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 de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria. 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 de auditoria 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 de auditoria são significativas.

- A16. O profissional de auditoria 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** (Ver parágrafos 9 e 15)

- A17. A ISAE 3000 inclui um conjunto de requisitos que se aplicam a todos os trabalhos de garantia de fiabilidade, 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* (Ver parágrafo 16(b))

- A18. As competências do profissional de auditoria sobre GEE podem incluir:

- Conhecimento geral da ciência climática, incluindo os processos científicos que relacionam as GEE com as alterações climáticas.
- Conhecimento de quem são os utilizadores da informação na declaração GEE da entidade e como provavelmente irão usar essa informação (ver parágrafo A47).
- Conhecimento dos esquemas de negociação de emissões e 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 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 registrar 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, registrados, 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 (Ver 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 de auditoria está a relatar são apenas uma pequena parte do total de emissões incluídas na declaração GEE.

*Avaliar a apropriação do assunto em causa (Ver parágrafo 15)*

- A21. A ISAE 3000 exige que o profissional de auditoria avalie a apropriação do assunto em causa<sup>13</sup>. No caso de uma declaração GEE, as emissões da entidade (e eliminações e reduções de emissões, se aplicável) são o assunto em causa do trabalho. Esse assunto em causa será apropriado se, entre outras coisas, as emissões da entidade estiverem em condições de quantificação consistente usando critérios adequados<sup>14</sup>.
- 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,<sup>15</sup> 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 (Ver 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.<sup>16</sup> Embora os critérios estabelecidos por um regulador se possam presumir relevantes quando esse regulador é o utilizador, alguns critérios estabelecidos podem ser desenvolvidos para uma finalidade especial e não serem adequados para aplicação noutras circunstâncias. Por exemplo, os critérios desenvolvidos por um regulador que incluem fatores de emissão para uma determinada região podem tornar a informação errónea se usada para emissões em uma outra região; ou critérios que são concebidos para relatar apenas aspetos particulares de emissões podem ser inadequados para outros utilizadores que não sejam o regulador que estabeleceu os critérios.
- A24. Critérios especificamente desenvolvidos podem ser apropriados quando, por exemplo, a entidade tem maquinaria muito especializada ou está a agregar informação de emissões proveniente de diferentes jurisdições em que diferem os critérios estabelecidos usados nessas jurisdições. É necessário cuidado 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 sector 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

---

<sup>13</sup> ISAE 3000, parágrafo 18

<sup>14</sup> Referencial, parágrafos 34 a 38, e ISAE 3000, parágrafos 19 a 21

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> Referencial, parágrafos 36 e 37

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* (Ver parágrafos 17(b)(i), 23(b)(i) e 34(g))

- A27. A determinação de quais as operações de propriedade 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* (Ver parágrafos 17(b)(iv) e 74(d))

- A29. Em regimes de divulgação com base em regulamentos, as divulgações especificadas na lei ou regulamento relevantes são adequadas para relato ao regulador. A divulgação na declaração GEE de matérias como as que se seguem pode ser necessária em situações de relato voluntário para os utilizadores compreenderem os julgamentos significativos feitos na preparação da declaração GEE:
- (a) Quais as operações que estão incluídas na fronteira organizacional da entidade, e qual o método usado para determinar essa fronteira, no caso de os critérios aplicáveis permitirem uma opção entre diferentes métodos (ver parágrafos A27 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.

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

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

### Emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2

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

### Emissões de Âmbito 3

- A31. Embora alguns critérios exijam o relato de emissões específicas de Âmbito 3, é vulgar que a inclusão de emissões de Âmbito 3 seja opcional porque seria impraticável para quase todas as entidades tentar quantificar a extensão total de emissões indiretas dado que isto inclui todas as fontes a montante e a jusante da cadeia de fornecimento da entidade. Para algumas entidades, relatar determinadas categorias de emissões de Âmbito 3 proporciona informação importante para utilizadores, por exemplo, quando as emissões de Âmbito 3 da entidade são consideravelmente maiores que as suas emissões de Âmbito 1 e de Âmbito 2, como pode ser o caso de muitas entidades do setor dos serviços. Nestes casos, o profissional de auditoria 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 de auditoria 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 (Ver 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 de auditoria 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 (Ver 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 (Ver parágrafos 15 e 18)*

- A37. A ISAE 3000 exige que o profissional de auditoria não aceite uma alteração nos termos do trabalho quando não houver justificação razoável para o fazer.<sup>17</sup> 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 de auditoria ser modificada.

**Planeamento** (Ver 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.

---

<sup>17</sup> ISAE 3000, parágrafo 11

- A39. Os trabalhos mais pequenos ou mais simples (ver parágrafo A19) podem ser executados 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 de auditoria 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 de auditoria. 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 de auditoria executa 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 o uso do trabalho de peritos ou de outros profissionais (Ver parágrafo 19(e))*

- A42. O trabalho pode ser executado 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 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.<sup>18</sup>
- A43. O trabalho de um outro profissional pode ser usado em relação a, por exemplo, uma fábrica ou outra instalação numa localização remota, uma subsidiária, divisão ou sucursal numa jurisdição estrangeira, ou um empreendimento conjunto ou uma associada. Quando a equipa de trabalho planeia pedir a um outro profissional para realizar trabalho sobre a informação a ser incluída na declaração GEE pode considerar como relevante:
- Se o outro profissional compreende e cumpre os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e se, em particular, é independente.
  - A competência profissional do outro profissional.
  - A extensão do envolvimento da equipa de trabalho no trabalho do outro profissional,
  - Se o outro profissional opera num ambiente regulamentar que o supervisione de forma ativa.

---

<sup>18</sup> ISAE 3000, parágrafos 26 a 32

### **Materialidade no planeamento e execução do trabalho**

*Determinar a materialidade quando se planeia o trabalho (Ver 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 de auditoria na determinação da materialidade do trabalho. Se os critérios aplicáveis não incluírem referência ao conceito de materialidade, as características referidas atrás proporcionam ao profissional de auditoria um quadro de referência.
- A46. A determinação de materialidade é uma matéria de julgamento do profissional de auditoria 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 de auditoria 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:
- 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.
  - 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.

- 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.
- Gerência e 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 de auditoria 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 de auditoria 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. É aplicada muitas vezes 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 de auditoria. Por isso, quando a conclusão do profissional de auditoria 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 de auditoria pode considerar apropriado estabelecer uma materialidade menor ou maior para as emissões para uma dada jurisdição, ou para um dado gás, âmbito ou instalação.

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

- 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 de auditoria 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*

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 pelo profissional de auditoria da entidade e das suas operações 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 de auditoria 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 material** (Ver parágrafos 23 a 26)

- A52. O profissional de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria é menor que aquela que é detida pela gerência 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 obter conhecimento da entidade e do seu ambiente e para identificar e avaliar riscos de distorção material por eles próprios não fornece prova suficiente e apropriada como base para uma conclusão de garantia de fiabilidade.

*Incerteza* (Ver 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 causa. 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 de auditoria pode decidir que é inapropriado executar 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.<sup>19</sup>

#### *A entidade e o seu ambiente*

##### *Interrupções de operações (Ver 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 (Ver 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

---

<sup>19</sup> Ver também a ISAE 3000, parágrafo 49(e)

profissional de auditoria a identificar riscos de distorção material. Por exemplo, se a entidade tem um compromisso de se tornar neutro de carbono, isto pode ser um incentivo para declarar menos emissões para que o objetivo possa aparentar ter sido cumprido num prazo determinado. Pelo contrário, se a entidade espera estar sujeita a um esquema regulado de negociação de emissões no futuro, isto pode ser um incentivo para no entanto declarar mais emissões para aumentar a oportunidade de receber uma remuneração maior no início do esquema.

*Procedimentos para compreender e identificar e avaliar riscos de distorção material (Ver parágrafo 24)*

A62. Embora se exija ao profissional de auditoria 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 (Ver parágrafo 24(b))*

A63. Os procedimentos analíticos executados 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 de auditoria 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 de auditoria a identificar riscos de distorção material.

A65. Contudo, quando tais procedimentos analíticos usarem informação agregada a um nível superior (o que pode ser a situação quando os procedimentos analíticos executados 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 de auditoria a conhecer e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

*Observação e inspeção (Ver parágrafo 24(c))*

A66. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento a ser executado por outros, por exemplo, a observação pelo profissional de auditoria 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 executado.

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

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

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 inspeção podem suportar indagações da gerência 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 pela gerência ou os encarregados da governação, tais como relatórios internos ou externos que digam respeito aos sistemas de gestão de ambiente da entidade.
- Relatório preparados pela gerência (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 (Ver parágrafos 25L a 26R)*

A69. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade não é exigido que o profissional de auditoria 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 de auditoria 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 de auditoria sobre se está disponível prova suficiente e apropriada para concluir o seu trabalho. Por exemplo (ver também 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 da gerência 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 de auditoria 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 (Ver parágrafo 25R(d))*

- A71. O julgamento do profissional de auditoria 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 de auditoria 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 executados para a entidade (Ver parágrafo 27)*

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

*Executar procedimentos no local das instalações da entidade (Ver 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 de auditoria desenvolve ao executar 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 executados 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 executar tais procedimentos em seu nome) pode ser feito como parte do planeamento, quando executa 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 de auditoria desenvolve ao executar procedimentos na sede. Em muitos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de auditoria irá também julgar se é necessário

executar 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 de auditoria execute procedimentos em instalações significativas selecionadas. Quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Âmbito 1 e o profissional de auditoria (ou outro profissional em seu nome) determina que podem não ser executados procedimentos eficazes e eficientes no local podem ser feitos procedimentos alternativos que podem incluir:

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

A77. Para obter uma cobertura adequada do total de emissões, particularmente num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de auditoria 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 de auditoria 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 executar 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* (Ver parágrafo32)

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

*Riscos de distorção material ao nível da declaração GEE* (Ver parágrafos 33L(a) e 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

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

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 pela gerência. Os riscos de distorção material ao nível da declaração GEE podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo profissional de auditoria 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 da gerência podem ter um efeito profundo na declaração GEE e podem exigir uma resposta global pelo profissional de auditoria. 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 da gerência 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 (Ver parágrafos 33L(b) e 33R(b))*

A81. As asserções são utilizadas pelo profissional de auditoria 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:

- (a) 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.

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

- (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.
- (b) 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 está apropriadamente divulgada.
  - (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 (Ver parágrafo 33R)*

A83. Se a avaliação do profissional de auditoria dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluem uma expectativa que os controlos estão a operar eficazmente (isto é, o profissional de auditoria 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 (Ver parágrafo 34)*

*Fraude (Ver parágrafos 28 e 34(a))*

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

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

A86. Embora a fraude seja um conceito legal alargado, para as finalidades desta ISAE o profissional de auditoria está preocupado com a fraude que causa uma distorção material na declaração GEE. Embora o profissional de auditoria 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 (Ver parágrafos 34(b) e 78(c))*

A87. Esta ISAE distingue as responsabilidades do profissional de auditoria 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 em que elas determinam as quantidades e divulgações relatadas numa declaração GEE de uma entidade. O parágrafo 34(b) exige que o profissional de auditoria considere a probabilidade de distorção material devido a incumprimento de uma disposição de tais leis e regulamentos quando executar 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 uma licença para operar ou cumprimento de regulamentos sobre ambiente). A manutenção do ceticismo profissional, como exigido pela ISAE 3000<sup>20</sup>, 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 de auditoria para sinais que identifiquem, ou levem a suspeitar, de incumprimento de tais leis e regulamentos.

*Outras causas de riscos de distorção material (Ver 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.

---

<sup>20</sup> ISAE 3000, parágrafo 14

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

- (d) A seleção de um método inapropriado de quantificação (por exemplo, calcular emissões de Âmbito 1 utilizando um fator de emissões quando podiam usar um método de mensuração direto mais preciso disponível e mais apropriado). Selecionar um método de quantificação apropriado é particularmente importante quando o método tiver sido alterado. Isto porque os utilizadores estão muitas vezes interessados em tendências de emissões ao longo do tempo, ou relativamente a um determinado ano base. Alguns critérios podem exigir que os métodos de quantificação só possam ser alterados quando um método mais preciso vai ser utilizado. Outros fatores relacionados com a natureza dos métodos de quantificação incluem:
- Aplicação incorreta de um método de quantificação, tal como não calibrando das medidas ou não as lendo com frequência suficiente, ou utilização de um fator de emissões inapropriado nas circunstâncias. Por exemplo, um fator de emissões pode ser previsto com base num pressuposto de utilização contínua e pode não ser apropriado utilizá-lo após um encerramento.
  - Complexidade nos métodos de quantificação, que irá provavelmente envolver um risco maior de distorção material, por exemplo: manipulação matemática extensiva ou complexa de informação da fonte (tal como a utilização de modelos matemáticos complexos); utilização extensiva de fatores de conversão estabelecidos (tais como os utilizados para converter líquidos em gases); ou utilização extensiva de fatores de conversão da unidade (tais como as utilizados para converter uma qualquer unidade em unidades métricas).
  - Alterações nos métodos de quantificação ou nas variáveis introduzidas (por exemplo, se o método de quantificação utilizado é baseado no conteúdo de carbono na biomassa, e a composição da biomassa utilizada é alterada durante o período).
- (e) Emissões significativas não rotineiras ou matérias de julgamento são uma fonte de maior risco de distorção material relativamente a emissões rotineiras e não complexas sujeitas a quantificação e relato sistemático. As emissões não rotineiras são aquelas que não são usuais, em dimensão e natureza, e que por isso ocorrem sem frequência (por exemplo, acontecimentos eventuais tal como uma avaria na fábrica ou uma grande fuga). As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas subjetivas. Os riscos de distorção material podem ser maiores por causa de matérias tais como:
- Maior intervenção da gerência para especificar os métodos de quantificação ou forma de relatar.
  - Maior intervenção manual para a recolha e processamento de informação.

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

- 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 relacionadas. (Ver parágrafos A31 a A34)
- (g) As matérias que o profissional de auditoria pode considerar na obtenção do conhecimento de como a entidade faz estimativas significativas e a informação sobre a qual se baseiam incluem, por exemplo:
- Um entendimento da informação na qual se baseiam as estimativas;
  - O método, incluindo quando aplicável o modelo, utilizado na elaboração das estimativas;
  - Aspectos relevantes do ambiente de controlo e do sistema de informação;
  - Se a entidade utilizou um perito;
  - Os pressupostos em que se baseiam as estimativas;
  - Se houve ou deveria ter havido uma alteração nos métodos para fazer estimativas utilizado no ano anterior e, se sim, porquê; e
  - Se e como a entidade avaliou os efeitos das incertezas de estimação na declaração GEE, incluindo:
    - Se e como a entidade considerou pressupostos ou desfechos alternativos, por exemplo, executando 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 de distorção material e procedimentos adicionais**

*Trabalhos de garantia de fiabilidade e limitada e razoável* (Ver 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 de auditoria irá executar num trabalho de garantia limitada de fiabilidade irão variar em natureza, e serão menores em extensão, relativamente aos executados num trabalho de garantia razoável de fiabilidade. As principais diferenças entre as respostas globais do profissional de auditoria 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 dos vários procedimentos:* 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 de auditoria 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 para quantificar os fluxos de emissões, o profissional de auditoria 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 de auditoria pode decidir examinar os registos da entidade de calibragem do equipamento ou testar a sua calibração de forma independente.
  - Quando a entidade queima carvão, o profissional de auditoria 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 de auditoria 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 dos procedimentos adicionais:* A extensão de procedimentos adicionais executados 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;

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

- Executar menos procedimentos (por exemplo, executar somente procedimentos analíticos em circunstâncias em que, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, ambos os procedimentos analíticos e testes de detalhe seriam executados); ou
  - Executar procedimentos locais a menos instalações.
- (c) *A natureza dos procedimentos analíticos:* Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos analíticos executados 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.<sup>21</sup>

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 executar procedimentos analíticos num trabalho de garantia limitada de fiabilidade o profissional de auditoria 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 (Ver 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 executar.
- Fazer alterações gerais à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, por exemplo, executar procedimentos no final do período em vez de numa data intercalar ou modificar a natureza dos procedimentos para obter prova mais persuasiva.

---

<sup>21</sup> 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.

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

A92. A avaliação dos riscos de distorção material ao nível da declaração GEE, e consequentemente as respostas globais do profissional de auditoria, é afetada pelo conhecimento que obtém do ambiente de controlo. Um ambiente de controlo eficaz pode permitir ao profissional de auditoria 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 de auditoria pode responder a um ambiente de controlo ineficaz:

- Executando 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 executados.

A93. Por isso, estas considerações têm um impacto significativo na abordagem geral do profissional de auditoria, 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 (Ver parágrafos 37L, 37R e 40R)*

A94. Os procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo:

- Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a recolha e registo de dados de atividade, tais como quilowatts/hora de eletricidade comprada.
- Confirmar os fatores de emissão com as fontes apropriadas (por exemplo, publicações governamentais) e considerar a sua aplicabilidade nas circunstâncias.
- Rever acordos de empreendimentos conjuntos e outros contratos relevantes para determinar a fronteira organizacional da entidade.
- Reconciliar informação registada, por exemplo, com os conta-quilómetros dos veículos detidos pela entidade.
- Reexecutar cálculos e reconciliar as diferenças encontradas.
- Fazer as 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 (Ver parágrafos 37L(a) e 37R(a))*

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

- Limitações inerentes sobre a 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.
- Se os processos com os quais se relacionam as emissões são contínuos ou intermitentes e o risco de interrupção de tais processos.
- A complexidade dos métodos para a mensuração da atividade e para o cálculo de emissões, por exemplo, alguns processos exigem métodos únicos de mensuração e cálculo.
- O risco de fugas de emissões não identificadas.
- Se o pessoal que executa a recolha de informação é treinado nos métodos relevantes e a frequência de rotação de tal pessoal.
- A natureza e o nível de automação utilizada na captura e manipulação de dados.
- As políticas e procedimentos de controlo de qualidade implementados nos testes de laboratório, sejam internos ou externos.
- A complexidade dos critérios e das políticas de quantificação e relato, incluindo como é determinada a fronteira organizacional.

*Eficácia operacional dos controlos (Ver parágrafo 37R(a)(ii) e 38R(a))*

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

*Poder de persuasão da prova (Ver parágrafo 37L(b) a 37R(b))*

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

*Riscos para os quais são necessários testes aos controlos para obter prova suficiente e apropriada (Ver 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 (Ver 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 geridos por um indivíduo 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 executados como resposta a riscos avaliados de distorção material* (Ver parágrafo 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 de auditoria 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* (Ver 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 de auditoria execute um ou mais dos procedimentos identificados no parágrafo 45R.

*Amostragem* (Ver 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 executar procedimentos, apropriados para o objetivo, em cada item selecionado. Se o profissional de auditoria for incapaz de aplicar os procedimentos que concebeu, ou 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* (Ver parágrafo 47)

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

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

- 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 de auditoria 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 de auditoria 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 51 da ISAE 3000.

*Procedimentos relacionados com o processo de agregação da declaração GEE (Ver 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 de auditoria 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 (Ver parágrafos 49L a 49R)*

A109. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um processo iterativo e pode ter chegado à atenção do profissional de auditoria informação que difere significativamente daquela em que foi baseada a determinação dos procedimentos planeados. À medida que o profissional de auditoria executa 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 de auditoria e fazer ajustamentos à declaração GEE, se aplicável.

*Determinar se são necessários procedimentos adicionais num trabalho de garantia limitada de fiabilidade (Ver parágrafo 49L, 49L(b))*

- A110. O profissional de auditoria pode aperceber-se de uma matéria que o leve a concluir que a declaração GEE pode estar materialmente distorcida. Por exemplo, quando executar visitas locais às instalações, o profissional de auditoria pode identificar uma fonte potencial de emissões que não aparenta estar incluída na declaração GEE. Nesses casos, o profissional de auditoria fará indagações adicionais sobre se tal fonte potencial foi incorporada na declaração GEE. A extensão dos procedimentos adicionais executados, 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 de auditoria deve obter.
- A111. Se, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma matéria chega à atenção do profissional de auditoria 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 (Ver parágrafo 50)*

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

### **Utilização do trabalho de outros profissionais**

*Comunicação a outros profissionais (Ver parágrafo 57 (a))*

- A113. As matérias relevantes que a equipa de trabalho pode comunicar a outros profissionais com respeito ao trabalho a executar, 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.

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

- 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* (Ver 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* (Ver parágrafo Para 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* (Ver parágrafo 58)

A116. Para além das declarações escritas exigidas pelo parágrafo 58, o profissional de auditoria pode considerar necessário solicitar outras declarações escritas. As pessoas a quem o profissional de auditoria 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 da gerência ou dos encarregados da governação a quem se deve dirigir o pedido de declaração escrita exige julgamento profissional.

*Acontecimentos subsequentes* (Ver 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* (Ver parágrafos 62, 63 e 76(c))

A118. A lei ou regulamento, 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 de auditoria 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 de auditoria, é importante que o estado de tal informação seja claramente identificado tanto na declaração GEE como no relatório de garantia de fiabilidade.

*Reexpressões* (Ver parágrafo 62(a))

A121. As quantidades relatadas de GEE num período anterior podem ter de ser reexpressas de acordo com leis e 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* (Ver parágrafo 63(a))

A122. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade que inclua garantia de fiabilidade sobre informação comparativa, se o profissional de auditoria tomar conhecimento que poderá haver uma distorção material na informação comparativa apresentada, os procedimentos a

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

executar serão de acordo com os requisitos do parágrafo 49L. No caso de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, os procedimentos a executar 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 executar procedimentos nas circunstâncias descritas no parágrafo 63(a) é para satisfazer a obrigação ética do profissional de auditoria de não estar associado de forma consciente com informação material falsa ou enganadora.

*Outra informação* (Ver parágrafo 64)

A124. A declaração GEE pode ser publicada com outra informação que não seja coberta pela conclusão do profissional de auditoria, por exemplo, uma declaração GEE 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 a visão futura, 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 de auditoria pode procurar remover tal informação se os métodos usados para a preparar não forem permitidos pelos critérios usado na declaração GEE. O profissional de auditoria 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.

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

- Obter aconselhamento jurídico sobre as consequências das diferentes medidas a tomar.
- Comunicar com partes terceiras, por exemplo, um regulador.
- Reter o relatório de garantia de fiabilidade.
- Abandonar o trabalho, quando for é possível segundo as leis e regulamentos aplicáveis.
- Descrever o assunto no relatório de garantia de fiabilidade.

### **Documentação**

*Documentação dos procedimentos executados e da prova obtida* (Ver parágrafo 15, 65 e 66)

A127. A ISAE 3000 exige que o profissional de auditoria documente matérias significativas que proporcionem prova que suporte o relatório de garantia de fiabilidade e que o trabalho foi executado de acordo com as ISAE.<sup>22</sup> Apresentam-se a seguir exemplos do 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 feitas 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 atingidas, 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 de auditoria exigiram procedimentos adicionais.
- Procedimentos adicionais: a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais executados, a ligação entre esses procedimentos adicionais e 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 de auditoria 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* (Ver parágrafo 68)

---

<sup>22</sup> ISAE 3000, parágrafo 42

A128. Exemplos de circunstâncias excepcionais incluem factos que o profissional de auditoria 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 pelo profissional de auditoria, por exemplo, a descoberta de um erro significativo não corrigido. As alterações resultantes à documentação do trabalho são revistas de acordo com as políticas e procedimentos da firma com respeito a responsabilidades de revisão como exigido pela ISQC 1, com o sócio responsável pelo trabalho a tomar a responsabilidade final pelas alterações.<sup>23</sup>

*Organização do arquivo final do trabalho* (Ver parágrafo 69)

A129. A ISQC 1 (ou requisitos nacionais que sejam no mínimo tão exigentes) exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a organização oportuna da do arquivo final dos trabalhos.<sup>24</sup> Um limite de tempo apropriado é normalmente não superior a 60 dias a contar da data do relatório de garantia de fiabilidade.<sup>25</sup>

**Revisão do controlo de qualidade do trabalho** (Ver parágrafo 71)

A130. Outras matérias que podem ser consideradas na revisão do controlo de qualidade do trabalho incluem:

- A avaliação pela equipa de trabalho da independência da firma em relação ao trabalho.
- Se houve lugar a consultas apropriadas sobre matérias que envolveram diferenças de opinião ou outras matérias difíceis ou contenciosas e as conclusões resultantes dessas consultas.
- Se a documentação do trabalho selecionada para revisão reflete o trabalho realizado com respeito a julgamentos significativos e suporta as conclusões atingidas.

**Formação da conclusão de garantia de fiabilidade**

*Descrição dos critérios aplicáveis* (Ver parágrafos 74(d) e 76(g)(iv))

A131. A preparação da declaração GEE pela entidade exige a inclusão de uma adequada descrição dos critérios aplicáveis nas notas explicativas à declaração. Essa descrição informa os utilizadores do referencial no qual a declaração GEE é baseada e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre vários critérios relativos à forma como foram tratadas matérias particulares numa declaração GEE, por exemplo: que reduções de emissões estão incluídas, se alguma; como foram quantificadas e o que representam; e a base para seleccionar quais as emissões de Âmbito 3 incluídas e como foram quantificadas.

A132. Uma descrição que a declaração GEE é 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.

---

<sup>23</sup> ISQC 1, Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, parágrafos 32 e 33

<sup>24</sup> ISQC 1, parágrafo 45

<sup>25</sup> ISQC 1, parágrafo A54

A133. 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**

*Relatórios de garantia de fiabilidade exemplificativos (Ver parágrafo 76)*

A134. No Apêndice 2 apresentam-se exemplos de relatórios de garantia de fiabilidade incorporando os elementos estabelecidos no parágrafo 76.

*Informação não coberta pela conclusão do profissional de auditoria (Ver parágrafo 76(c))*

A135. Para evitar mal entendidos e confiança indevida na informação sujeita a garantia de fiabilidade, quando a declaração GEE incluir informação, tal como comparativos, que não é coberta pela conclusão do profissional de auditoria, essa informação é geralmente identificada como tal na declaração GEE e no relatório de garantia de fiabilidade do profissional de auditoria.

*Reduções de emissões (Ver parágrafo 76(f))*

A136. A linguagem da declaração a incluir no relatório de garantia de fiabilidade quando a declaração GEE incluir reduções de emissões pode variar consideravelmente dependendo das circunstâncias.

A137. A disponibilidade de informação relevante e fiável com respeito a compensações e outras reduções de emissões varia muito e, conseqüentemente, a prova disponível aos profissionais para suportar as reduções de emissões reivindicadas pela entidade também.

A138. Por causa da natureza variada das reduções de emissões e do, muitas vezes, reduzido número e natureza dos procedimentos que podem ser aplicados pelo profissional de auditoria, esta ISAE exige a identificação no relatório de garantia de fiabilidade dessas reduções de emissões, se existirem, que são cobertas pela conclusão do profissional de auditoria e uma declaração da responsabilidade do profissional de auditoria a elas respeitantes.

A139. Uma declaração da responsabilidade do profissional de auditoria 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 ABC no ano de yyy toneladas de dióxido de carbono relacionada com compensações. Executámos 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 executámos, contudo, quaisquer procedimentos relacionados com os fornecedores externos dessas compensações e não expressamos uma opinião sobre se essas compensações resultaram, ou irão resultar, numa redução de yyy toneladas de CO<sub>2</sub>-e.”

*Utilização do relatório de garantia de fiabilidade (Ver parágrafo 76 (g)(iii))*

A140. Tal como no caso da identificação do destinatário do relatório de garantia de fiabilidade, o profissional de auditoria 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

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

apropriado que as notas explicativas à declaração GEE e o relatório de garantia de fiabilidade incluam uma declaração que o relatório é destinado a utilizadores que têm um conhecimento razoável das atividades relacionadas com GEE e que estudaram a informação na declaração GEE com diligência razoável e compreendem que a declaração GEE é preparada e garantida com níveis apropriados de materialidade.

A141. Para além disso, o profissional de auditoria 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 para outros fins.

*Resumo dos procedimentos do profissional de auditoria* (Ver parágrafo 76(h)(ii))

A142. O relatório de garantia de fiabilidade num trabalho de garantia razoável de fiabilidade segue geralmente uma redação normalizada e só descreve de forma breve os procedimentos executados. Isto porque, num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, descrever com qualquer nível de detalhe os procedimentos específicos executados 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 de auditoria para o habilitar a expressar uma opinião.

A143. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, uma apreciação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos executados é essencial para que os utilizadores compreendam a conclusão expressa no respetivo relatório. Uma descrição dos procedimentos do profissional de auditoria 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 executados e que seriam geralmente executados 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 de auditoria 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 executados.
- As expectativas dos utilizadores sobre o nível de detalhe a proporcionar no relatório, com base na prática de mercado ou em leis e regulamentos aplicáveis.

A144. Ao descrever os procedimentos executados 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 que foi executado um trabalho de procedimentos acordados, e na maioria dos casos não irá detalhar o plano total do trabalho.

*A assinatura do profissional de auditoria* (Ver parágrafo 76(k))

A145. A assinatura do profissional de auditoria é ou em nome da firma, ou em nome pessoal, ou ambos, como apropriado na jurisdição em particular. Além da assinatura do profissional de auditoria, em algumas jurisdições, pode ser exigido ao profissional de auditoria que declare no relatório a sua designação profissional ou o facto que ele ou a firma, como apropriado, ser reconhecido pela autoridade licenciadora apropriada naquela jurisdição.

*Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias (Ver parágrafo 77)*

A146. Uma utilização muito alargada de parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias diminui a eficácia da comunicação do profissional de auditoria de tais matérias.

A147. Um parágrafo de ênfase pode ser apropriado quando, por exemplo, foram utilizados critérios diferentes ou os critérios foram revistos, atualizados ou interpretados de forma diferente de períodos anteriores e isto teve um efeito fundamental nas emissões relatadas, ou a avaria de um sistema em parte do período considerado significou que foi usada extrapolação para estimar emissões para aquele tempo e que isto foi descrito na declaração GEE.

A148. Um parágrafo de outras matérias pode ser apropriado quando, por exemplo, o âmbito do trabalho foi alterado significativamente desde o período anterior e isto não foi descrito na declaração GEE.

A149. O conteúdo de um parágrafo de ênfase inclui uma referência clara à matéria a ser enfatizada e onde podem ser encontradas as divulgações relevantes que descrevem totalmente a matéria na declaração GEE. Também indica que a conclusão do profissional de auditoria não é modificada com respeito à matéria enfatizada. (ver também parágrafo A125)

A150. O conteúdo de um parágrafo de outras matérias reflete claramente que não se exige essa outra matéria seja apresentada e divulgada na declaração GEE. O parágrafo 77 limita o uso de parágrafos de outras matérias a matérias relevantes para a compreensão do trabalho pelos utilizadores, as responsabilidades do profissional de auditoria ou o relatório de garantia de fiabilidade, que o profissional de auditoria considera necessário comunicar no relatório de garantia de fiabilidade. (ver também o parágrafo A124)

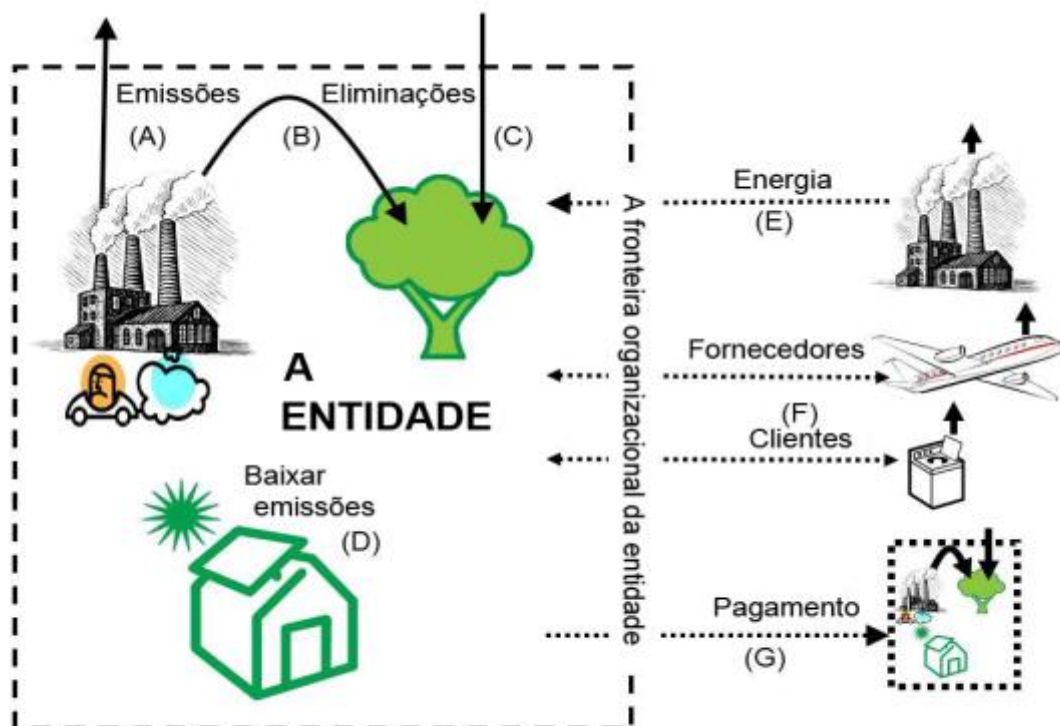
A151. A inclusão de recomendações do profissional de auditoria no relatório de garantia de fiabilidade relativas a matérias tais como melhorias no sistema de informação da entidade pode implicar que tais matérias não foram tratadas apropriadamente na preparação da declaração GEE. Tais recomendações podem ser comunicadas, por exemplo, numa carta à gerência 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 mal interpretadas como uma reserva na conclusão do profissional de auditoria sobre a declaração GEE.

A152. Um parágrafo de outras matérias não inclui informação que o profissional de auditoria está proibido de dar 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 pela gerência.

## Apêndice 1

(Ver 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).

## 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 ABC

[Destinatário Adequado]

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

Executámos um trabalho de garantia razoável de fiabilidade sobre a declaração GEE da 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 executado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.]<sup>1</sup>

*Responsabilidades da ABC pela Declaração GEE*

A ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [*critérios aplicáveis*]<sup>2</sup>, 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 livre de distorção material, devido a fraude ou erro.

[Como descrito na Nota 1 à declaração GEE.]<sup>3</sup> a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

*A nossa independência e controlo de qualidade*

Cumprimos o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual inclui requisitos de independência e outros baseados em princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

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

<sup>2</sup> Os [*critérios aplicáveis*] estão disponíveis para download gratuito em [www.#####.org](http://www.#####.org)

<sup>3</sup> Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 à declaração GEE, isto deve ser eliminado.

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

De acordo com a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1, <sup>4</sup> [nome da firma] mantém um sistema global de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relacionados com o cumprimento de requisitos éticos, das normas profissionais e das leis e regulamentos aplicáveis.

### *A nossa responsabilidade*

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre a declaração GEE com base na prova que obtivemos. Executámos o nosso trabalho de garantia razoável de fiabilidade de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade 3410, “Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações com Efeito de Estufa” (ISAE 3410), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Esta norma exige que planeemos e executemos este trabalho 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 seleccionados 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 à 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 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 os [critérios aplicáveis] aplicados conforme explicado na Nota 1 à 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]

[Data do relatório]

[Domicilio do profissional]

---

<sup>4</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

**Exemplo 2:**

**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 ABC

[Destinatário Adequado]

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

Executámos um trabalho de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE da 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 executado por uma equipa multidisciplinar que incluiu profissionais de garantia de fiabilidade, engenheiros e cientistas do ambiente.]<sup>5</sup>

*Responsabilidades da ABC pela Declaração GEE*

A ABC é responsável pela preparação da declaração GEE de acordo com [critérios aplicáveis<sup>6</sup>], 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 livre de distorção material, devido a fraude ou erro.

[Como descrito na Nota 1 à declaração GEE.]<sup>7</sup> a quantificação GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao incompleto conhecimento científico utilizado para determinar fatores de emissões e os valores necessários para combinar emissões de gases diferentes.

*A nossa independência e controlo de qualidade*

Cumprimos o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants, o qual inclui requisitos de independência e outros baseados em princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

De acordo com a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1,<sup>8</sup> [nome da firma] mantém um sistema global de controlo de qualidade incluindo políticas e procedimentos documentados relacionados com o cumprimento de requisitos éticos, das normas profissionais e das leis e regulamentos aplicáveis.

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

<sup>6</sup> Os [critérios aplicáveis] estão disponíveis para download gratuito em [www.#####.org](http://www.#####.org)

<sup>7</sup> Quando não existir nenhuma descrição sobre a incerteza inerente na Nota 1 à declaração GEE, isto deve ser eliminado.

<sup>8</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

*A nossa responsabilidade*

A nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão de garantia limitada de fiabilidade sobre a declaração GEE com base na prova que obtivemos. Executámos 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 com Efeito de Estufa” (ISAE 3410), emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board. Esta 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 executado de acordo com a ISAE 3410 envolve avaliar a adequação nas circunstâncias 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 executados em resposta aos riscos avaliados.

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

*[O profissional pode inserir um resumo da natureza e extensão dos procedimentos executados que, no seu julgamento, proporcionem informação adicional que pode ser relevante para o conhecimento dos utilizadores da base para a sua conclusão. <sup>9</sup>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.]<sup>10</sup>*

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

- Obtivemos através de indagações uma compreensão do ambiente de controlo e dos sistemas de informação da ABC relevantes para a quantificação e relato de emissões mas não 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]

<sup>9</sup> 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 executado um trabalho de procedimentos acordados, e que na maioria dos casos não irá detalhar o plano total de trabalho.

<sup>10</sup> No relatório final, este parágrafo explicativo será eliminado

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

testes aos sistemas de informação para recolher e agregar informação sobre instalações ou os controlos nestes lugares.]<sup>11</sup>

Os procedimentos executados 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 executado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Assim, não expressamos uma opinião de garantia razoável de fiabilidade sobre se a declaração GEE da ABC foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os [*critérios aplicáveis*] aplicados conforme explicado na Nota 1 à declaração GEE.

### *Conclusão de garantia limitada de fiabilidade*

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

[Data do relatório]

[Domicílio do profissional]

---

<sup>11</sup> Esta secção deve ser eliminada se o profissional concluir que a informação detalhada sobre os procedimentos executados não é necessária nas circunstâncias do trabalho.

# NORMA INTERNACIONAL DE TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE 3420

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

(Eficaz para relatórios de garantia de fiabilidade datados de, ou após, 1 de março de 2013)

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISAE	1-8
Data de eficácia	9
<b>Objetivos</b>	10
<b>Definições</b>	11
<b>Requisitos</b>	
ISAE 3000	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
<b>Material de aplicação e outro material explicativo</b>	
Âmbito desta ISAE	A1
Finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos	A2-A3
Compilação de informação financeira pró-forma	A4-A5
Natureza do 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 com opinião não modificada	

---

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

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

## **Introdução**

### **Âmbito desta ISAE**

1. Esta Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) trata dos trabalhos de garantia razoável de fiabilidade executados por um <sup>1</sup> para relatar sobre a compilação efetuada pela parte responsável <sup>2</sup> de informação financeira pró-forma incluída em prospetos. Esta ISAE aplica-se nos casos em que:
  - Esse relato é exigido pela lei ou regulamento do mercado dos valores mobiliários (“lei ou regulamento relevante”) da jurisdição onde o prospeto vai ser emitido; ou
  - O relato é uma prática geralmente aceite nessa jurisdição. (Ver parágrafo A1)

### *Natureza da responsabilidade do profissional de auditoria*

2. Num trabalho executado de acordo com esta ISAE, o profissional de auditoria não tem qualquer responsabilidade de compilar a informação financeira pró-forma para a entidade sendo essa responsabilidade da própria entidade. A única responsabilidade do profissional de auditoria 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 de auditoria foi contratado pela entidade para compilar as suas demonstrações financeiras.

### *Finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos*

4. A finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de divulgar o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se a transação tivesse sido realizada ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Isto é conseguido fazendo ajustamentos pró-forma à informação financeira não ajustada. A informação financeira pró-forma não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade. (Ver parágrafo 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 divulgue o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se a transação tivesse sido realizada ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data selecionada. As etapas deste processo incluem:
  - A identificação das fontes da informação financeira não ajustada a usar na compilação da informação financeira pró-forma e a extração da informação financeira não ajustada dessas fontes; (Ver 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 de notas explicativas.

---

<sup>1</sup> O termo “profissional” está descrito no parágrafo 1 da ISAE 3000, Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.

<sup>2</sup> Os parágrafos 25 e 26 do Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (o Referencial) descrevem o significado do termo “parte responsável”.

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

### *Natureza do 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 a transações ou acontecimentos, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se:
- Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
  - A coluna pró-forma resultante (ver parágrafo 11(c)) reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada.

O trabalho também envolve a avaliação da apresentação global da informação financeira pró-forma. Porém, isso não implica que o profissional de auditoria 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.

### *Relacionamento com outras normas profissionais*

7. A execução de trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica exige que o profissional de auditoria cumpra a ISAE 3000. A ISAE 3000 inclui requisitos relativos a assuntos tais como aceitação do trabalho, planeamento, prova e documentação que se aplicam a todos os trabalhos de garantia de fiabilidade incluindo os trabalhos de acordo com a presente ISAE a qual desenvolve a forma como a ISAE 3000 se aplica a um trabalho de garantia de fiabilidade para relatar sobre a compilação de informação financeira pró-forma incluída em prospetos. O Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade, que define e descreve os elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade proporciona o contexto para a compreensão desta ISAE e da ISAE 3000.
8. O cumprimento da ISAE 3000 exige, entre outras coisas que o profissional de auditoria:
- Cumpra os requisitos de independência e outros do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA); e
  - Implemente procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis aos trabalhos individuais<sup>3</sup>.

### **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 de auditoria 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

---

<sup>3</sup> ISAE 3000, parágrafos 4 e 6.

- (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. (Ver parágrafos A7 a A9)
- (b) Ajustamentos pró-forma – Em relação a informação financeira não ajustada incluem:
- (i) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que divulguem o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se a transação tivesse sido realizada ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação; e
- (ii) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que sejam necessários para que a informação financeira pró-forma seja compilada numa base consistente com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade que relata e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. (Ver parágrafos A15 e A16)

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

- (c) Informação financeira pró-forma – Informação financeira mostrada em conjunto com ajustamentos para divulgar o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada como se a transação tivesse sido realizada ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Nesta ISAE, presume-se que a informação financeira pró-forma é apresentada em formato tabular consistindo (a) da informação financeira não ajustada, (b) dos ajustamentos pró-forma, e (c) de uma coluna pró-forma resultante do processo. (Ver 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 económica.
- (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 pela parte responsável. (Ver parágrafos A4 e A5)

## Requisitos

ISAE 3000

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

12. Um profissional de auditoria não deve declarar que cumpriu esta ISAE a não ser que tenha cumprido os requisitos da presente norma e da ISAE 3000.

**Aceitação do trabalho**

13. Antes de aceitar um trabalho para relatar sobre se a informação financeira pró-forma incluída em prospectos foi compilada, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis, o profissional de auditoria deve:
- (a) Avaliar se dispõe das capacidades e competências para executar o trabalho; (Ver parágrafo 10)
  - (b) Com base no conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho e em discussões prévias com a parte responsável, avaliar que os critérios aplicáveis são adequados e que não é provável que a informação financeira pró-forma seja enganadora para a finalidade pretendida;
  - (c) Avaliar a linguagem da opinião prescrita por lei ou regulamento relevante, se existir, para determinar se está em condições de expressar a opinião como descrita com base dos procedimentos especificados nesta ISAE; (Ver parágrafos A54 e 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 que no relatório do profissional de auditoria 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 foi 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 executar o trabalho; (Ver parágrafo A31)
  - (f) Se as transações ou acontecimentos 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 executar o trabalho; e
  - (g) Obter o acordo da parte responsável que reconhece e aceita as suas responsabilidades quanto ao seguinte: (Ver parágrafos A11 e A12)
    - (i) Divulgar e descrever adequadamente os critérios aplicáveis se eles não forem públicos;
    - (ii) Compilar a informação financeira pró-forma na base dos critérios aplicáveis; e
    - (iii) Proporcionar ao profissional de auditoria:
      - 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 aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis;

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

- b. Informação adicional que seja solicitada à parte responsável para os objetivos do trabalho;
- c. Acesso aos indivíduos da entidade e aos seus assessores dos quais o profissional de auditoria determine ser necessário obter prova para avaliar se a informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base nos critérios aplicáveis; e
- d. Quando necessário para os objetivos do trabalho, acesso aos indivíduos apropriados das entidades adquiridas numa concentração de atividades empresariais.

**Planeamento e execução do trabalho**

*Avaliação da adequação dos critérios aplicáveis*

14. O profissional de auditoria deve avaliar se os critérios aplicáveis são adequados, tal como exigido pela ISAE 3000<sup>4</sup>, e deve determinar em particular que eles incluem no mínimo que:
- (a) A informação financeira não ajustada foi extraída de uma fonte apropriada; (Ver parágrafos A4, A5 e A27)
  - (b) Os ajustamentos pró-forma são:
    - (i) Diretamente atribuíveis às transações ou acontecimentos; (Ver parágrafo A13)
    - (ii) Suportados factualmente; e (Ver parágrafo A14)
    - (iii) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial; e (Ver parágrafos A15 e A16)
  - (c) É feita uma apresentação apropriada e são feitas divulgações que permitam aos utilizadores compreenderem a informação preparada. (Ver parágrafos A2, A3 e A42)
15. Adicionalmente, o profissional de auditoria deve avaliar se os critérios aplicáveis:
- (a) São consistentes, e não conflituam, com a lei ou regulamentos; e
  - (b) Não resultam em informação financeira pró-forma que possa ser enganadora.

*Materialidade*

16. Quando planear e executar o trabalho, o profissional de auditoria 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. (Ver 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 de auditoria deve obter conhecimento:
- (a) Das transações ou acontecimentos relativamente aos quais a informação financeira pró-forma é compilada;
  - (b) Da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma; (Ver parágrafos A20 e A21)

---

<sup>4</sup> ISAE 3000, parágrafo 19.

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

- (c) A natureza da entidade e de qualquer entidade adquirida ou alienada, incluindo: (Ver parágrafos A22 e A23)
  - (i) As suas operações;
  - (ii) Os seus ativos e passivos; e
  - (iii) A forma como as entidades estão estruturadas e são financiadas;
- (d) Fatores legais, regulamentares e do setor relevantes, bem como outros fatores externos, relativos à entidade e a qualquer entidade adquirida ou alienada; e (Ver parágrafos A24 a A26)
- (e) O referencial de relato financeiro aplicável e as práticas 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 das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída*

- 18. O profissional de auditoria deve avaliar se a parte responsável extraiu a informação financeira não ajustada de fontes apropriadas. (Ver parágrafos A27 e A28)
- 19. Se não tiver sido emitido um relatório de auditoria ou de revisão sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, o profissional de auditoria deve executar procedimentos que o satisfaçam que a fonte é apropriada. (Ver parágrafos A29 a A31)
- 20. O profissional de auditoria deve avaliar se a parte responsável extraiu de forma apropriada a informação financeira não ajustada das fontes.

*Obter prova acerca da apropriação dos ajustamentos pró-forma*

- 21. Quando o profissional de auditoria avalia se os ajustamentos pró-forma são apropriados, deve determinar se a parte responsável identificou os ajustamentos pró-forma necessários para divulgar o impacto das transações ou acontecimentos à data ou no período divulgado. (Ver parágrafo A32)
- 22. Quando o profissional de auditoria avalia se os ajustamentos pró-forma estão de acordo com os critérios aplicáveis, deve determinar se eles são:
  - (a) Diretamente atribuíveis às transações ou acontecimentos; (Ver parágrafo A13)
  - (b) Suportados factualmente. Se for incluída informação financeira de entidades adquiridas ou alienadas nos ajustamentos pró-forma e não existirem relatórios de auditoria ou revisão das fontes com base nas quais tal informação financeira foi extraída, o profissional de auditoria deve executar procedimentos que o satisfaçam que essa informação financeira é suportável factualmente; (Ver parágrafos A14 e A33 a A38)
  - (c) Consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. (Ver parágrafos A15 e A16)

*Opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada, ou parágrafo de ênfase, com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída*

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

23. Uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão pode ter sido expressa quer com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída, ou pode ter sido emitido um relatório com parágrafos de ênfase em relação a essas fontes. Nestas circunstâncias, se a lei ou regulamento não proibirem o uso de tais fontes, o profissional de auditoria 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; (Ver parágrafo A39)
  - (b) Que medidas adicionais apropriadas deve tomar; e (Ver parágrafo A40)
  - (c) Se existe algum efeito na capacidade de relatar de acordo com os termos do trabalho, incluindo qualquer efeito no próprio relatório.

*Não apropriação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou dos ajustamentos pró-forma*

24. Se, na base dos procedimentos executados, o profissional de auditoria identificar que a parte responsável:
- (a) Usou fontes não apropriadas das quais extraiu a informação financeira não ajustada; ou
  - (b) Omitiu ajustamentos pró-forma que deviam ser incluídos, fez ajustamentos pró-forma que não estão de acordo com os critérios aplicáveis ou fez ajustamentos inapropriados,
- deve discutir o assunto com a parte responsável. Se o profissional de auditoria não conseguir chegar a acordo com a parte responsável sobre como o assunto deve ser resolvido, deve avaliar que novas medidas deve tomar. (Ver parágrafo A40)

*Obter prova acerca dos cálculos da informação financeira pró-forma*

25. O profissional de auditoria deve avaliar se os cálculos da informação financeira pró-forma estão aritmeticamente corretas.

*Avaliar a apresentação da informação financeira pró-forma*

26. O profissional de auditoria 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; (Ver parágrafos A2 e A3)
  - (b) Se a informação financeira pró-forma e respetivas notas explicativas divulgam o impacto de transações ou acontecimentos de uma forma que não é enganadora; (Ver parágrafo A41)
  - (c) Se foram feitas divulgações apropriadas com a informação financeira pró-forma para permitir aos utilizadores compreenderem a informação apresentada; e (Ver parágrafo A42)
  - (d) Se o profissional de auditoria teve conhecimento de quaisquer transações ou acontecimentos significativos subsequentes à data das fontes com base nas quais a

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

informação financeira não ajustada foi extraída que possa exigir referência, ou divulgação, na informação financeira pró-forma. (Ver parágrafo A43)

27. O profissional de auditoria deve ler a restante informação incluída nos prospectos que contenham informação financeira pró-forma para identificar eventuais inconsistências materiais entre elas. Se, ao ler essa restante informação, o profissional de auditoria 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 de auditoria deve tomar medidas adicionais apropriadas. (Ver parágrafo A44)

### **Declarações escritas**

28. O profissional de auditoria deve solicitar declarações escritas à parte responsável que:
  - (a) Na compilação da informação financeira pró-forma, a parte responsável identificou todos os ajustamentos pró-forma apropriados necessários para divulgar o impacto de transações e acontecimentos à data ou para o período de divulgação; e (Ver 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 de auditoria 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. (Ver parágrafos A46 a A48)
30. Para formar essa opinião, o profissional de auditoria deve concluir se obteve prova suficiente e apropriada sobre se a compilação da informação financeira pró-forma está isenta de omissões materiais ou se foram usados ou aplicados ajustamentos pró-forma inapropriados. Esta conclusão deve incluir uma avaliação sobre se a parte responsável fez divulgações adequadas e se descreveu os critérios aplicáveis na medida em que eles não estejam publicamente disponíveis. (Ver parágrafos A49 e A50)

### **Forma da opinião**

#### *Opinião não modificada*

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

#### *Opinião modificada*

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

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

- (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 de auditoria concluir que é apropriado emitir uma opinião modificada de acordo com a ISAE 3000, deve aplicar os requisitos da ISAE 3000<sup>5</sup> sobre opiniões modificadas.

*Parágrafo de ênfase*

34. Em algumas circunstâncias, o profissional de auditoria 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 de auditoria deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório desde que tenha obtido prova suficiente e apropriada 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 de auditoria deve incluir os seguintes elementos básicos: (Ver parágrafo A57)
- (a) Um título que claramente identifique que o relatório é um relatório de garantia de fiabilidade independente; (Ver parágrafo A51)
  - (b) Um destinatário, conforme acordado nos termos do trabalho; (Ver parágrafo A52)
  - (c) Parágrafos introdutórios que identifiquem: (Ver parágrafo A53)
    - (i) A informação financeira pró-forma;
    - (ii) As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída e se foi emitido ou não uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão sobre essas fontes;
    - (iii) A data ou período coberto pela informação financeira pró-forma; e
    - (iv) Uma referência aos critérios aplicáveis na base dos quais a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma, e a origem desses critérios;
  - (d) Uma declaração de que a parte responsável tem a responsabilidade pela compilação da informação financeira pró-forma com base nos critérios aplicáveis;
  - (e) Uma descrição das responsabilidades do profissional de auditoria, incluindo declarações indicando que:

---

<sup>5</sup> ISAE 3000, parágrafos 51 e 52.

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

- (i) A responsabilidade do profissional de auditoria 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 de auditoria 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 executou 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 em prospetos é apenas a de divulgar o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se a transação tivesse sido realizada ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Consequentemente, o profissional de auditoria não proporciona qualquer garantia de fiabilidade sobre se as transações ou acontecimentos à data teriam um desfecho real tal como apresentado.
- (f) Uma informação indicando que o trabalho foi executado de acordo com a ISAE 3420, “Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospetos”, a qual exige que o profissional de auditoria cumpra requisitos éticos e planeie e execute 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) 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 a transações ou acontecimentos, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se:
    - Os ajustamentos pró-forma efetuados refletem apropriadamente os efeitos da aplicação desses critérios; e
    - A informação financeira pró-forma reflete uma aplicação apropriada desses ajustamentos à informação financeira não ajustada;
  - (ii) Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional de auditoria tendo em conta o seu conhecimento da natureza da entidade, das transações ou acontecimentos a respeito dos quais 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;
- (h) A menos que de outra forma seja exigido por lei ou regulamento, a opinião do profissional de auditoria usando as expressões seguintes, que têm significado equivalente: (Ver parágrafo A54 a A56)

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

- (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;
- (i) Assinatura do profissional de auditoria;
  - (j) A data do relatório; e
  - (k) A localização onde o profissional de auditoria tem o escritório.

\*\*\*

### **Material de aplicação e outro material explicativo**

#### **Âmbito desta ISAE** (Ver 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** (Ver parágrafos 4, 11(c), 14(c) e 26(a))

- A2. A informação financeira pró-forma é acompanhada de notas explicativas que geralmente divulgam as matérias referidas no parágrafo A42.
- A3. Podem ser feitas diferentes apresentações da informação financeira pró-forma a incluir em prospetos dependendo na natureza das transações ou acontecimentos e da forma como a parte responsável pretende divulgar o impacto dessas transações ou acontecimentos na informação financeira não ajustada da entidade. Por exemplo, a entidade pode ter adquirido alguns negócios antes de uma oferta pública. Nestas circunstâncias, a parte responsável pode optar por apresentar uma demonstração de ativos líquidos pró-forma para divulgar o impacto das aquisições na posição financeira da entidade e indicadores chave tal como passivo sobre capital próprio como se as aquisições tivessem sido combinadas à entidade numa data anterior. A parte responsável pode também optar por apresentar uma demonstração dos resultados pró-forma para divulgar quais teriam sido os resultados operacionais no período findo nessa data. Nestes casos, a natureza da informação financeira pró-forma pode ser descrita por títulos tais como “Demonstração pró-forma dos ativos líquidos em 31 de dezembro de 20X1” e “Demonstração dos resultados pró-forma para o período findo em 31 de dezembro de 20X1”.

### **Compilação de informação financeira pró-forma**

#### *Informação financeira não ajustada* (Ver parágrafos 5, 11(f) e 14(a))

- A4. Em muitos casos, as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída será informação financeira pública tal como as demonstrações financeiras anuais ou intercalares.
- A5. Dependendo da forma como a parte responsável opta por divulgar o impacto das transações ou acontecimentos, a informação financeira não ajustada pode compreender ou:
  - Uma ou mais de demonstrações financeiras isoladas, tal como uma demonstração da posição financeira ou uma demonstração dos resultados integrais; ou

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

- Informação financeira que é resumida de um conjunto completo de demonstrações financeiras, por exemplo, uma demonstração de ativos líquidos.

### **Natureza do trabalho de garantia razoável de fiabilidade** (Ver 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* (Ver parágrafo 11(a))

- A7. Quando não existirem critérios aplicáveis para compilar a informação financeira pró-forma, a parte responsável deverá desenvolver critérios baseados, por exemplo, em práticas de determinado setor ou em critérios que tenham sido estabelecidos numa jurisdição, e divulgar esse facto.
- A8. Os critérios aplicáveis para compilar a informação financeira pró-forma serão adequados nas circunstâncias se satisfizerem os indicadores apresentados no parágrafo 14.
- A9. As notas explicativas que acompanham a informação financeira podem incluir mais detalhe sobre dos critérios para descrever como eles divulgam os efeitos de uma transação ou acontecimento em particular. Por exemplo:
- A data em que se assume que a transação foi realizada ou o acontecimento ocorreu.
  - A abordagem seguida para imputar rendimentos, gastos, ativos e passivos entre negócios relevantes no caso da alienação de um investimento.

### **Aceitação do trabalho**

#### *Capacidades e competências para executar o trabalho* (Ver parágrafo 13(a))

- A10. O Código do IESBA exige que o profissional de auditoria detenha conhecimentos profissionais e competências apropriadas, incluindo conhecimento dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e dos negócios, para prestar um serviço profissional competente.<sup>6</sup> No contexto deste requisito do Código do IESBA, as capacidades e competências relevantes para executar o trabalho também incluem matérias como as seguintes:
- Conhecimento e experiência do setor no qual a entidade opera;
  - Conhecimento das leis e regulamentos sobre mercados de capitais e desenvolvimentos associados;
  - Conhecimento dos requisitos para admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado e de transações em mercado de capitais tais como fusões, aquisições e ofertas públicas;
  - Familiaridade com o processo de preparação de prospetos e de admissão de valores mobiliários em mercado regulamentado;

---

<sup>6</sup> Código do IESBA, parágrafos 130.1 a 130.3

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

- 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 (Ver parágrafo 13(g))*

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

- (a) Que o papel do profissional de auditoria não envolve tomar responsabilidade pela compilação de tal informação; e
- (b) Que o profissional de auditoria tem razoável expectativa de obter a informação necessária para o trabalho.

Consequentemente, este pressuposto é fundamental para a condução do trabalho. Para evitar mal entendidos, é acordado com a parte responsável que ela conhece e compreende que tem tais responsabilidades como parte do acordo dos termos do trabalho exigidos pela ISAE 3000<sup>7</sup>.

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

### **Planeamento e execução do trabalho**

*Avaliar a adequação dos critérios aplicáveis*

Ajustamentos diretamente atribuíveis (Ver parágrafos 14(b)(i) e 22(a))

A13. É necessário que os ajustamentos pró-forma sejam diretamente atribuíveis às transações ou acontecimentos para evitar que a informação financeira pró-forma reflita matérias que não têm origem apenas em resultado das transações ou acontecimentos ou que não são uma parte integrante das transações. 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 (Ver parágrafos 14(b)(ii) e 22(b))

A14. É também necessário que os ajustamentos pró-forma sejam suportáveis factualmente para permitir uma base razoável para a informação financeira pró-forma. Os ajustamentos suportáveis factualmente têm a capacidade de avaliação objetiva. Algumas fontes de suporte factual para a informação financeira pró-forma incluem, por exemplo:

- Acordos de compra e venda.

---

<sup>7</sup> ISAE 3000, parágrafo 10.

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

- Documentos de financiamento para a transação ou acontecimento, tal como acordos de dívida.
- Relatórios de avaliação independentes.
- Outros documentos relativos à transação ou acontecimento.
- Demonstrações financeiras públicas.
- Outra informação financeira divulgada nos prospetos.
- Ações legais ou regulamentares relevantes, tal como na área de impostos.
- Contratos de trabalho.
- Ações dos encarregados da governação.

Ajustamentos consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade e com as suas políticas contabilísticas baseadas nesse referencial. (Ver parágrafos 11(b)(ii), 14(b)(iii) e 22(c))

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

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

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

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

*Materialidade* (Ver parágrafo 16)

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

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

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

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

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

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

*Obter conhecimento da forma como a parte responsável compilou a informação financeira pró-forma e de outras circunstâncias do trabalho (Ver parágrafo 17)*

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

- Indagar da parte responsável e de outro pessoal da entidade envolvidos na compilação da informação financeira pró-forma.
- Indagar de outros terceiros apropriados tal 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 (Ver parágrafo 17(b))

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

- As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída.
- Os passos dados pela parte responsável para:
  - Extrair a informação financeira não ajustada das fontes.
  - Identificar os ajustamentos pró-forma apropriados, por exemplo, como a parte responsável obteve informação financeira de uma entidade adquirida quando compila informação financeira pró-forma.

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

- A competência da parte responsável para compilar a informação financeira pró-forma.
- A natureza e extensão de supervisão pela parte responsável de outro pessoal envolvido na compilação.
- A abordagem seguida pela parte responsável para identificar divulgações apropriadas que suportem a informação financeira pró-forma.

A21. Numa concentração de atividades empresariais ou num desinvestimento, as áreas que podem dar origem a complexidade 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 de auditoria 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 (Ver parágrafo 17(c))

A22. Uma entidade adquirida pode ser uma sociedade ou uma operação identificável separadamente de uma outra entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio. Uma entidade alienada pode ser uma sociedade tal como uma subsidiária ou uma parceria, ou uma operação identificável separadamente da entidade tal como uma divisão, filial ou linha de negócio.

A23. O profissional de auditoria pode ter todo ou parte do conhecimento exigido da entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas, e dos respetivos ambientes, se executou uma auditoria ou revisão das respetivas demonstrações financeiras.

Fatores legais, regulamentares e do setor relevantes, e outros fatores externos (Ver parágrafo 17(d))

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

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

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

- Práticas contabilísticas específicas do setor.
- 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

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

- Políticas governamentais que atualmente afetem as atividades da entidade ou, se aplicável, os negócios adquiridos ou alienados, tais como políticas monetárias (incluindo controles 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 da própria entidade ou das entidades adquiridas ou alienadas.

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

*Obter prova acerca da apropriação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída*

Fatores relevantes a considerar (Ver parágrafos 14(a) e 18)

A27. Os fatores que afetam a apropriação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída inclui a existência ou não de um relatório de auditoria ou revisão relativo a essas fontes e se elas:

- São autorizadas ou estão especificamente prescritas por lei ou regulamento, autorizadas pelo regulador do mercado de capitais onde os prospectos vão ser emitidos, ou 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 das transações e acontecimentos, incluindo se elas são consistentes com as políticas contábilísticas da entidade numa determinada data ou período.

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

Inexistência de relatório de auditoria ou de revisão sobre as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída. (Ver parágrafo 19)

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

- Se o profissional de auditoria executou anteriormente uma auditoria ou revisão sobre a informação financeira histórica da entidade, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
- Quando a informação financeira histórica da entidade foi sujeita a auditoria ou revisão.

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

- Se a informação financeira histórica da entidade está sujeita a auditoria ou revisão periódica pelo profissional de auditoria, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.
- A30. É provável que as demonstrações financeiras da entidade do período imediatamente anterior ao das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída tenham sido sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que tais fontes possam não ter sido. Por exemplo, as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída podem ser as demonstrações financeiras intercalares que não foram sujeitas a auditoria ou revisão, ao passo que as demonstrações financeiras da entidade do ano financeiro imediatamente anterior podem tê-lo sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional de auditoria pode executar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A29, incluem:
- Indagar da parte responsável sobre:
    - O processo pelo qual as fontes foram preparadas e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais as fontes se reconciliam.
    - Se todas as transações foram registadas.
    - Se as fontes foram preparadas de acordo com as políticas contabilísticas da entidade.
    - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
    - A sua avaliação do risco de as fontes estarem materialmente distorcidas em resultado de fraude.
    - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade.
  - Se o profissional de auditoria executou uma auditoria ou revisão a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída.
  - Corroborar a informação prestada pela parte responsável em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional de auditoria obteve ou com as circunstâncias do trabalho.
  - Comparar as fontes com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com a parte responsável.

Informação financeira histórica da entidade nunca sujeita a auditoria ou a revisão (Ver parágrafo 13(e))

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

*Obter prova acerca da apropriação dos ajustamentos pró-forma*

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

Identificação dos ajustamentos pró-forma apropriados (Ver parágrafo 21)

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

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

Suporte factual para informação financeira de um entidade adquirida ou alienada incluída nos ajustamento pró-forma (Ver parágrafo 22(b))

Informação financeira de entidade alienada

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

A34. No caso de as fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída não terem sido sujeitas a auditoria ou revisão, o profissional de auditoria pode utilizar a orientação dada nos parágrafos A29 e A30 para determinar se a informação financeira da entidade alienada está suportada factualmente.

Informação financeira de entidade adquirida

A35. As fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída podem ou não ter sido sujeitas a auditoria ou revisão. Quando o profissional de auditoria executou uma auditoria ou revisão a tais fontes, considera-se que a informação financeira

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

da entidade adquirida, sujeita a qualquer implicação que resulte das circunstâncias indicadas no parágrafo 23, está suportada factualmente.

- A36. As fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída podem ter sido sujeitas a auditoria ou revisão por outro profissional. Neste caso, a necessidade do profissional de auditoria relatar nos termos da presente ISAE para ter conhecimento da entidade adquirida e das suas práticas de relato contabilístico e financeiro de acordo com os requisitos dos parágrafos 17(c) e (e), e de se sentir satisfeito sobre a apropriação das fontes na base das quais a informação financeira não ajustada foi extraída, não é diminuída.
- A37. Quando as fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída não foram sujeitas a auditoria ou revisão, é necessário que o profissional de auditoria execute procedimentos com respeito à apropriação dessas fontes. Os fatores que podem afetar a natureza e extensão destes procedimentos incluem, por exemplo:
- Se o profissional de auditoria executou anteriormente uma auditoria ou revisão à informação financeira histórica da entidade adquirida, bem como o conhecimento que obteve desses trabalhos.
  - Quando a informação financeira histórica da entidade adquirida foi sujeita a auditoria ou revisão.
  - Se a informação financeira histórica da entidade adquirida está sujeita a auditoria ou revisão periódica pelo profissional de auditoria, por exemplo, para efeitos de cumprimento de requisitos regulamentares.
- A38. Muitas vezes as demonstrações financeiras da entidade adquirida do período imediatamente anterior ao das fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada é extraída foram sujeitas a auditoria ou revisão, mesmo que tais fontes possam não ter sido. Neste caso, os procedimentos que o profissional de auditoria pode executar, tendo em atenção os fatores indicados no parágrafo A37, incluem:
- Indagar da gerência da entidade adquirida sobre:
    - O processo pelo qual as fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foram preparadas e a credibilidade dos registos contabilísticos subjacentes e com os quais as fontes se reconciliam.
    - Se todas as transações foram registadas.
    - Se tais fontes foram preparadas de acordo com as políticas contabilísticas da entidade adquirida.
    - Se houve alterações em políticas contabilísticas desde o mais recente período coberto por auditoria ou revisão e, em caso afirmativo, como foram tratadas essas alterações.
    - A sua avaliação do risco de aquelas fontes estarem materialmente distorcidas em resultado de fraude.
    - O efeito de alterações nos negócios e atividades da entidade adquirida.
  - Se o profissional de auditoria executou uma auditoria ou revisão a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, considerar as conclusões desses trabalhos e se elas indiciam algum problema na preparação das fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída.

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

- Corroborar a informação prestada pela gerência da entidade adquirida em resposta às questões colocadas quando as respostas parecerem inconsistentes com o conhecimento que o profissional de auditoria obteve daquela entidade ou com as circunstâncias do trabalho.
- Comparar as fontes com base nas quais a informação financeira da entidade adquirida foi extraída com a informação financeira do período anterior correspondente e, se aplicável, com a informação financeira anual ou intercalar imediatamente anterior, e discutir alterações significativas com a gerência da entidade.

*Opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificada, ou parágrafo de ênfase, com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída*

Consequência potencial (Ver parágrafo 23 (a))

A39. Nem sempre uma opinião de auditoria ou conclusão de revisão modificadas ou um parágrafo de ênfase com respeito às fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída ou às fontes com base nas quais a informação financeira das entidades adquiridas ou alienadas foi extraída afetam necessariamente a avaliação sobre se a informação financeira pró-forma pode ser compilada, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis. Por exemplo, pode ter sido expressa uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras da entidade porque não foi divulgada informação sobre a remuneração dos encarregados da governação tal como exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável. Se este for 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 a demonstração de ativos líquidos ou a demonstração dos resultados pró-forma poderem ser compilados, em todos os aspectos materiais, com base nos critérios aplicáveis.

Medidas adicionais apropriadas (Ver parágrafos 23(b) e 24)

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

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

*Avaliar a apresentação da informação financeira pró-forma*

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

Evitar associação com informação financeira enganadora (Ver parágrafo 26(b))

A41. O Código do IESBA exige que um profissional de auditoria não esteja conscientemente associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação quando ele acreditar que<sup>8</sup>:

- (a) Contém uma afirmação falsa ou materialmente errônea;
- (b) Contém informações ou declarações produzidas de forma descuidada; ou
- (c) Omite ou torna obscura informação necessária quando tal omissão ou falta de clareza são suscetíveis de induzir em erro.

Divulgações que acompanham a informação financeira pró-forma (Ver parágrafos 14(c) e 26(c))

A42. As divulgações apropriadas podem incluir matérias tais como:

- A natureza e finalidade da informação financeira pró-forma, incluindo a natureza das transações ou acontecimentos e a data em que essas transações se realizaram ou os acontecimentos ocorreram;
- As fontes com base nas quais a informação financeira não ajustada foi extraída, e se foi ou não emitido um relatório de auditoria ou revisão sobre essas fontes;
- Os ajustamentos pró-forma, incluindo uma descrição e explicação de cada ajustamento. Isto inclui, no caso de informação financeira de uma entidade adquirida ou alienada, as fontes com base nas quais tal informação foi extraída e se foi ou não emitido um relatório de auditoria ou revisão sobre essas fontes;
- Se não estiverem disponíveis publicamente, uma descrição dos critérios aplicáveis com base nos quais a informação financeira pró-forma foi compilada; e
- Uma declaração de que a informação financeira pró-forma foi compilada apenas para efeitos de divulgação e que, pela sua natureza, ela não representa a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa reais da entidade.

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

Considerações sobre acontecimentos subsequentes significativos (Ver parágrafo 26(d))

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

---

<sup>8</sup> Código do IESBA, parágrafo 110.2

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

Inconsistência material com outra informação (Ver parágrafo 27)

A44. As medidas adicionais que o profissional de auditoria 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** (Ver parágrafo 28(a))

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

**Formação da opinião**

*Garantia de fiabilidade sobre outras matérias exigida por lei ou regulamento* (Ver parágrafo 29)

A46. A lei ou regulamento podem exigir que o profissional de auditoria 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 executar procedimentos adicionais. Por exemplo, a lei ou regulamento pode exigir que o profissional de auditoria 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 de auditoria pode precisar de executar 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 de auditoria pelo relatório*

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

*Divulgação dos critérios aplicáveis* (Ver parágrafo 30)

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

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

- 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* (Ver parágrafo 35(a))

- A51. Um título indicando que o relatório é um relatório de um profissional independente, por exemplo, “Relatório de Garantia de Fiabilidade do Profissional Independente Sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-forma Incluída em Prospeto”, reconhece que o profissional de auditoria cumpriu todos os requisitos éticos relevantes relativos à independência conforme exigido pela ISAE 3000<sup>9</sup>. Isto distingue o relatório do profissional independente de quaisquer relatórios emitidos por outros.

*Destinatário* (Ver parágrafo 35(b))

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

*Parágrafos introdutórios* (Ver parágrafo 35(c))

- A53. Dado que a informação financeira pró-forma será incluída num prospeto que contém outra informação, o profissional de auditoria 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* (Ver parágrafos 13(c) e 35(h))

- A54. A utilização das expressões “A informação financeira pró-forma foi compilada, em todos os aspetos materiais, com base em [*critérios aplicáveis*]” ou a expressão “A informação financeira pró-forma foi compilada de forma apropriada na base apresentada” numa determinada jurisdição é determinada pela lei ou regulamento que regem o relato sobre informação financeira pró-forma ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição.
- A55. A lei ou regulamento relevante nalgumas jurisdições podem prescrever a linguagem da opinião do profissional de auditoria em termos diferentes dos indicados acima. Quando for esse o caso, é necessário que o profissional de auditoria exerça julgamento para avaliar se a execução dos procedimentos estabelecidos nesta ISAE o habilitam a expressar a opinião com a linguagem prescrita por lei ou regulamento ou se é necessário executar procedimentos adicionais.
- A56. Quando o profissional de auditoria concluir que executando os procedimentos estabelecidos nesta ISAE eles são suficientes para o habilitar a expressar a opinião na linguagem prescrita por lei ou regulamento, pode ser apropriado considerar que essa linguagem é equivalente às duas expressões alternativas de opinião especificadas nesta ISAE.

*Exemplo de relatório* (Ver parágrafo 35)

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

---

<sup>9</sup> ISAE 3000, parágrafo 4.

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

A informação financeira pró-forma foi compilada por [*parte responsável*] para divulgar o impacto de [transação ou acontecimento] [descrito na Nota X] da [posição financeira da Sociedade em *especificar data*] e do [seu desempenho financeiro [e dos fluxos de caixa] para o período findo em [*especificar data*] como se a [transação ou acontecimento] tivesse ocorrido em [*especificar data*]. Como parte deste processo, a informação sobre a [posição financeira], [desempenho] financeiro [e fluxos de caixa] da Sociedade foi extraída pela [*parte responsável*] das demonstrações financeiras da Sociedade [para o período findo em [data]], a respeito das quais foi emitido/[não foi emitido] um relatório de [auditoria]/[revisão].<sup>107</sup>

*Responsabilidade pela informação financeira pró-forma*

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

*Responsabilidades do profissional*

A nossa responsabilidade é 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*].

Executámos 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 cumpra requisitos éticos e que 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*].

---

<sup>107</sup> Quando o relatório de auditoria ou revisão tiver sido modificado, deve ser feita referência para o local do prospeto onde o assunto da modificação está descrito.

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

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 executámos uma auditoria ou revisão da informação financeira usada nessa compilação.

A finalidade da informação financeira pró-forma incluída em prospetos é apenas a de divulgar o impacto de uma transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada da entidade como se a transação tivesse sido realizada ou acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Consequentemente, não proporcionamos qualquer garantia de fiabilidade sobre se as transações ou acontecimentos 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 a transações ou acontecimentos, e para obter prova apropriada e suficiente sobre se:

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

Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do profissional tendo em conta o seu conhecimento da natureza da Sociedade, das transações ou acontecimentos 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 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]

[Data]

[Domicílio]

**NORMA INTERNACIONAL DE SERVIÇOS RELACIONADOS 4400**  
**TRABALHOS PARA EXECUTAR PROCEDIMENTOS ACORDADOS COM RESPEITO**  
**A INFORMAÇÃO FINANCEIRA**

(Esta Norma está em vigor)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
Introdução	1-3
Objetivo de um trabalho de procedimentos acordados	4-6
Princípios gerais de um trabalho de procedimentos acordados	7-8
Definir os termos do trabalho	9-12
Planeamento	13
Documentação	14
Procedimentos e prova	15-16
Relato	17-18
Apêndice 1: Exemplo de uma carta de compromisso relativa a um trabalho de procedimentos acordados	
Apêndice 2: Exemplo de um relatório de resultados factuais sobre contas a pagar	

---

A Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4400, “Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira” deve ser lida no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados que estabelece a aplicação e autoridade das ISRS.

## Introdução

1. A finalidade desta Norma Internacional sobre Serviços Relacionados (ISRS) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre as responsabilidades do auditor<sup>1</sup> quando aceita um trabalho para executar procedimentos acordados, e sobre a forma e conteúdo do relatório que o auditor emite em conexão com tal trabalho.
2. Esta ISRS está dirigida para os trabalhos que digam respeito a informação financeira. Porém, pode proporcionar orientação útil relativamente a trabalhos respeitantes a informação não financeira, caso o auditor tenha adequado conhecimento do assunto em causa e existam critérios razoáveis em que baseia as suas conclusões. As orientações contidas nas Normas Internacionais de Auditoria podem ser úteis ao auditor ao aplicar esta ISRS.
3. Um trabalho para executar procedimentos acordados pode envolver o auditor na execução de determinados procedimentos respeitantes a rubricas individuais de dados financeiros (por exemplo, contas a pagar, contas a receber, compras de partes relacionadas e vendas e lucros de um segmento de uma entidade), uma demonstração financeira (por exemplo, um balanço) ou mesmo um conjunto completo de demonstrações financeiras.

## Objetivo de um trabalho de procedimentos acordados

4. **O objetivo de um trabalho de procedimentos acordados é o de o auditor executar procedimentos com natureza de auditoria que ele acordou com a entidade e quaisquer terceiros apropriados e de relatar sobre resultados factuais.**
5. Dado que o auditor elabora um relatório apenas com os resultados factuais de procedimentos acordados, não se expressa qualquer garantia de fiabilidade. Em vez disso, os utilizadores do relatório avaliam eles mesmos os procedimentos e resultados relatados pelo auditor e extraem as suas próprias conclusões a partir do trabalho dele.
6. O relatório é restrito aos que acordaram os procedimentos a executar, uma vez que outros, desconhecedores das razões dos procedimentos, podem interpretar mal os resultados.

## Princípios gerais de um trabalho de procedimentos acordados

7. **O auditor deve cumprir o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA).** Os princípios éticos que regem as responsabilidades profissionais do auditor são:
  - (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento profissional.

A independência não é um requisito para trabalhos de procedimentos acordados. Porém, os termos ou objetivos de um trabalho ou as normas nacionais podem fazer com que o auditor

---

<sup>1</sup> O termo “auditor” é usado em todas as normas do IAASB em relação a serviços de auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados que ele pode prestar. Essa referência não implica que o indivíduo que execute revisões, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados tenha que ser o auditor das demonstrações financeiras da entidade.

deva cumprir os requisitos de independência do Código do IESBA. Quando o auditor não for independente, deve ser feita uma declaração nesse sentido no relatório dos resultados factuais.

8. **O auditor deve executar um trabalho de procedimentos acordados de acordo com esta ISRS e os termos do trabalho.**

#### **Definir os termos do trabalho**

9. **O auditor deve confirmar com os representantes da entidade e, geralmente, com outras partes específicas que venham a receber cópias do relatório de resultados factuais, que existe um entendimento claro respeitante aos procedimentos acordados e às condições do trabalho.** Entre as matérias a acordar inclui-se:

- A natureza do trabalho incluindo o facto de que os procedimentos executados não constituem uma auditoria ou uma revisão e que por conseguinte não será expressa qualquer garantia de fiabilidade.
- A finalidade expressa do trabalho.
- Identificação da informação financeira à qual vão ser aplicados os procedimentos acordados.
- A forma prevista do relatório de resultados factuais.
- Limitações à distribuição do relatório. Quando tal limitação possa estar em conflito com requisitos legais, se existirem, o auditor não deve aceitar o trabalho.

10. Em determinadas circunstâncias, por exemplo, quando os procedimentos foram acordados entre uma entidade reguladora, os representantes do setor e os representantes da profissão, o auditor pode não estar em condições de discutir os procedimentos com todas as partes que receberão o relatório. Nesses casos, o auditor pode considerar, por exemplo, discutir os procedimentos a aplicar com representantes apropriados das entidades envolvidas, rever correspondência relevante de tais entidades ou enviar-lhes um modelo do tipo do relatório que vai ser emitido.

11. É no interesse tanto do cliente como do auditor enviar uma carta de compromisso que documente os termos principais do trabalho. Uma carta de compromisso confirma a aceitação da designação pelo auditor e contribui para evitar mal entendidos respeitantes a matérias tais como os objetivos e o âmbito do trabalho, a extensão das responsabilidades do auditor e a forma dos relatórios a emitir.

12. As matérias a incluir numa carta de compromisso incluem:

- Uma listagem dos procedimentos a executar como acordado entre as partes.
- Uma declaração de que a distribuição do relatório será restrita às partes que acordaram os procedimentos a executar.

Além disso, o auditor pode considerar anexar à carta de compromisso um modelo do tipo de relatório de resultados factuais que será emitido. No Apêndice 1 a esta ISRS apresenta-se um exemplo de uma carta de compromisso.

#### **Planeamento**

13. **O auditor deve planear o trabalho para que ele seja executado com eficácia.**

### **Documentação**

14. **O auditor deve documentar as matérias que sejam importantes para proporcionar prova que suporte o relatório de resultados factuais, e prova de que o compromisso foi executado de acordo com esta ISRS e os termos do compromisso.**

### **Procedimentos e prova**

15. **O auditor deve executar os procedimentos acordados e usar a prova obtida como base para elaborar o relatório de resultados factuais.**
16. Os procedimentos aplicados num trabalho de procedimentos acordados podem incluir:
- Indagações e análises.
  - Recálculos, comparações e outras verificações de rigor aritmético.
  - Observações.
  - Inspeções.
  - Obtenção de confirmações.

No Apêndice 2 a esta ISRS apresenta-se um exemplo de relatório que contém uma lista ilustrativa de procedimentos que podem ser usados como parte de um trabalho típico de procedimentos acordados.

### **Relato**

17. O relatório sobre um trabalho de procedimentos acordados precisa de descrever a finalidade e os procedimentos acordados com suficiente detalhe de forma a habilitar o leitor a compreender a natureza e a extensão do trabalho executado.
18. **O relatório deve conter:**
- (a) **Título;**
  - (b) **Destinatário (geralmente o cliente que contratou o auditor para executar procedimentos acordados);**
  - (c) **Identificação da informação específica financeira ou não financeira à qual foram aplicados procedimentos acordados;**
  - (d) **Uma declaração de que os procedimentos executados foram os acordados com o destinatário;**
  - (e) **Uma declaração de que o compromisso foi executado de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados aplicáveis a trabalhos de procedimentos acordados, ou com as normas nacionais ou práticas relevantes;**
  - (f) **Quando relevante uma declaração de que o auditor não é independente da entidade;**
  - (g) **Identificação da finalidade para a qual foram executados os procedimentos acordados;**
  - (h) **Uma listagem dos procedimentos específicos executados;**

TRABALHOS PARA EXECUTAR PROCEDIMENTOS ACORDADOS COM RESPEITO A  
INFORMAÇÃO FINANCEIRA

- (i) **Uma descrição dos resultados factuais do auditor incluindo detalhes suficientes dos erros e exceções encontrados;**
- (j) **Uma declaração de que os procedimentos executados não constituem nem uma auditoria nem uma revisão e, como tal, não se expressa qualquer garantia de fiabilidade;**
- (k) **Uma declaração de que caso o auditor realizasse procedimentos adicionais, uma auditoria ou uma revisão, outras matérias podiam ter surgido que teriam sido relatadas:**
- (l) **Uma declaração de que o relatório se restringe às partes que acordaram os procedimentos a executar;**
- (m) **Uma declaração (quando aplicável) de que o relatório se relaciona apenas com os elementos, contas, rubricas ou informação financeira e não financeira especificada e que não se estende às demonstrações financeiras da entidade tomadas como um todo;**
- (n) **A data do relatório;**
- (o) **O domicílio do auditor; e**
- (p) **A assinatura do auditor.**

No Apêndice 2 anexa a esta ISRS apresenta-se um exemplo de um relatório de resultados factuais emitido em conexão com um compromisso para executar procedimentos acordados respeitantes a informação financeira.

### **Perspetiva do setor público**

1. *O relatório relativo a um trabalho do setor público pode não ser restrito apenas às partes que acordaram os procedimentos a executar, mas ficar disponível também a um conjunto mais vasto de entidades ou de pessoas (por exemplo, uma investigação parlamentar acerca de uma entidade pública ou agência governamental específica).*
2. *Deve também notar-se que os mandatos do setor público variam de forma significativa e deve haver cautela para distinguir compromissos que são verdadeiramente “procedimentos acordados” de compromissos que se espera serem auditorias/revisões de informação financeira, tais como relatórios de desempenho.*

## Apêndice 1

### **Exemplo de uma carta de compromisso relativa a um trabalho de procedimentos acordados**

A carta que se segue destina-se a ser usada como guia em conjugação com o parágrafo 9 desta ISRS e não se destina a ser uma carta padrão. A carta de compromisso deve ser modificada de acordo com os requisitos e circunstâncias que a cada caso couberem.

Ao Conselho de Administração ou outros representantes apropriados do cliente que contratou o auditor:

Esta carta destina-se a confirmar o nosso entendimento dos termos objetivos do nosso trabalho e da natureza e das limitações dos serviços que vamos prestar. O nosso trabalho será conduzido de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ou normas nacionais ou práticas relevantes) aplicável a trabalhos de procedimentos acordados e faremos essa referência no nosso relatório.

Acordámos em executar os procedimentos seguintes e relatar-vos os resultados factuais resultantes do nosso trabalho:

(Descrever a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a executar, incluindo referência específica, quando aplicável, à identificação dos documentos e dos registos a verificar, dos indivíduos a contactar e das partes de quem serão obtidas confirmações).

Os procedimentos que executaremos destinam-se exclusivamente a auxiliar-vos em (descrever a finalidade). O nosso relatório não se destina a ser usado para qualquer outra finalidade e é exclusivamente para vossa informação.

Os procedimentos que executaremos não constituem uma auditoria nem uma revisão feita de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou Normas Internacionais sobre Trabalhos de Revisão (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes) e, conseqüentemente, não será expressa qualquer garantia de fiabilidade.

Esperamos manter inteira cooperação com o vosso pessoal e confirmamos que o mesmo colocará à nossa disposição quaisquer registos, documentação e outra informação pedida em conexão com o nosso trabalho.

Os nossos honorários, que serão faturados à medida que o trabalho progride, baseiam-se no tempo exigido pelo pessoal afeto ao trabalho, acrescidos de despesas que seja necessário suportar. As taxas horárias individuais variam em conformidade com o grau de responsabilidade envolvida e a experiência e competências necessárias.

Agradecemos que assinem e devolvam a cópia anexa desta carta para indicar que está de acordo com o vosso entendimento dos termos do compromisso, incluindo os procedimentos específicos que acordámos executar.

XYZ & C:<sup>a</sup>

Tomámos conhecimento em nome da Sociedade ABC

(assinada)

Nome e Título

Data

**Exemplo de um relatório de resultados factuais sobre contas a pagar**

RELATÓRIO DE RESULTADOS FACTUAIS

A (quem contrata o auditor)

Executámos os procedimentos acordados com V. Exas. e abaixo enumerados relativamente às contas a pagar da Sociedade ABC com referência a (data), apresentadas nos mapas anexos (não mostrados neste exemplo). O nosso trabalho foi executado de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ou referir as normas nacionais ou práticas relevantes), aplicáveis a trabalhos de procedimentos acordados. Os procedimentos foram executados exclusivamente para auxiliar V. Exas. a avaliar a validade das contas a pagar e resumem-se como segue:

1. Obtivemos e verificámos a soma do balancete de contas a pagar em (data) preparado pela Sociedade ABC, e comparámos o total com a respetiva conta de razão geral.
2. Comparámos a lista anexa (não mostrada neste exemplo) dos principais fornecedores e as quantias em dívida em (data) com os respetivos nomes e quantias em dívida do balancete.
3. Obtivemos extratos dos fornecedores ou solicitámos-lhes para confirmar os saldos em dívida em (data).
4. Comparámos esses extratos ou confirmações com as quantias referidas em 2. Relativamente às quantias que não concordavam, obtivemos reconciliações da Sociedade ABC. Quanto às conciliações obtidas, identificámos e listámos as faturas em aberto, notas de crédito e cheques em circulação, nos casos em que qualquer deles fosse de valor superior a xxx (moeda). Localizámos e examinámos as faturas e notas de crédito recebidas subsequentemente e os cheques emitidos subsequentemente e certificámos de que deviam, de facto, estar incluídos como itens em aberto nas reconciliações.

A seguir relatamos as nossas conclusões:

- (a) Relativamente ao item 1 verificámos estar a soma correta e a quantia total estar em concordância.
- (b) Relativamente ao item 2 verificámos estarem em concordância as quantias comparadas.
- (c) Relativamente ao item 3 verificámos que havia extratos dos fornecedores para todos os fornecedores indicados.
- (d) Relativamente ao item 4 verificámos que as quantias concordavam, ou relativamente às quantias que não concordavam, verificámos que a Sociedade ABC tinha preparado reconciliações e que as notas de crédito, faturas e cheques em circulação de valor superior a xxx estavam apropriadamente listados como itens em aberto com as seguintes exceções:  
(Detalhar as exceções)

Devido ao facto de os procedimentos acima indicados não constituírem nem uma auditoria nem uma revisão feitos de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão, não expressamos qualquer garantia de fiabilidade sobre as contas a pagar referidas a (data).

No caso de termos executado procedimentos adicionais ou no caso de termos feito uma auditoria ou uma revisão das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ou outras normas nacionais ou

TRABALHOS PARA EXECUTAR PROCEDIMENTOS ACORDADOS COM RESPEITO A  
INFORMAÇÃO FINANCEIRA

práticas relevantes), outras matérias poderiam ter chegado ao nosso conhecimento que teriam sido relatadas a V. Exas..

O nosso relatório destina-se exclusivamente para a finalidade apresentada no primeiro parágrafo do mesmo e é para vossa informação e não se destina a ser usado para qualquer outra finalidade ou para ser distribuído a outras partes. Este relatório refere-se apenas às contas e rubricas atrás especificadas e não se estende às demonstrações financeiras da Sociedade ABC, tomadas como um todo.

AUDITOR

Data

Domicílio

## NORMA INTERNACIONAL DE SERVIÇOS RELACIONADOS 4410 (REVISTA)

### TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

(Esta Norma é eficaz para relatórios sobre trabalhos de compilação datados de, ou após, 1 de julho de 2013)

#### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISRS	1-4
Os trabalhos de compilação	5-10
Autoridade desta ISRS	11-14
Data de eficácia	15
<b>Objetivos</b>	16
<b>Definições</b>	17
<b>Requisitos</b>	
Condução de trabalhos de compilação de acordo com esta ISRS	18-20
Requisitos éticos	21
Julgamento profissional	22
Controlo de qualidade a nível do trabalho	23
Aceitação e continuação do trabalho	24-26
Comunicação com a gerência e os encarregados da governação	27
Execução do trabalho	28-37
Documentação	38
Relatório do profissional de auditoria	39-41
<b>Material de aplicação e outro material explicativo</b>	
Âmbito desta ISRS	A1-A11
Os trabalhos de compilação	A12-A18
Requisitos éticos	A19-A21
Julgamento profissional	A22-A24
Controlo de qualidade a nível do trabalho	A25-A27
Aceitação e continuação do trabalho	A28-A40
Comunicação com a gerência e os encarregados da governação	A41
Execução do trabalho	A42-A52
Documentação	A53-A55
Relatório do profissional de auditoria	A56-A63

Apêndice 1: Exemplo de uma carta de compromisso relativa a um trabalho  
de compilação

Apêndice 2: Exemplos de relatórios de compilação

---

A Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4410 (revista), “Trabalhos de Compilação” deve ser lida em conjugação com o Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

## Introdução

### Âmbito desta ISRS

1. Esta Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) trata das responsabilidades de um profissional de auditoria para assessorar a gerência na preparação e apresentação de informação financeira histórica não obtendo qualquer garantia de fiabilidade sobre essa informação, e para relatar nos termos desta ISRS. (Ver parágrafos A1 e A2)
2. Esta ISRS aplica-se a trabalhos de compilação de informação financeira histórica. Pode ser aplicada, adaptada conforme necessário, a trabalhos de compilação que não sejam de informação financeira histórica e a trabalhos de compilação de informação não financeira. Daqui em diante, a referência a “informação financeira” significa “informação financeira histórica”. (Ver parágrafos A3 e A4)
3. Quando for solicitado ao profissional de auditoria para assessorar a gerência na preparação e apresentação de informação financeira, deve avaliar-se se o trabalho, incluindo o relatório, deve ser executado de acordo com esta ISRS. Os fatores que indicam que é apropriado aplicar esta ISRS, incluem:
  - Se a informação financeira é pedida nos termos de lei ou regulamento aplicável e se é para ser tornada pública.
  - Se outros utilizadores que não sejam os destinatários da informação financeira compilada associam o profissional de auditoria a essa informação e se existe risco de essa associação poder ser mal interpretada, por exemplo:
    - Se a informação financeira puder ser solicitada por outros utilizadores, ou dada a outros utilizadores, que não sejam a gerência ou os encarregados da governação; e
    - Se o nome do profissional de auditoria está identificado com a informação financeira (Ver parágrafo 5)

### *Relacionamento com a ISQC 1<sup>1</sup>*

4. Os sistemas, políticas e procedimentos de controlo de qualidade são da responsabilidade dos profissionais. A ISQC 1 aplica-se a firmas de profissionais de auditoria relativamente a trabalhos de compilação.<sup>2</sup> Os requisitos desta ISRS sobre o controlo de qualidade ao nível dos trabalhos de compilação são justificados com base no facto de que os profissionais estão sujeitos à ISQC 1 ou a requisitos que sejam no mínimo tão exigentes. (ver parágrafos A6 a A11)

### Os trabalhos de compilação

5. A gerência de uma entidade pode solicitar a um profissional de auditoria para a assessorar na preparação e apresentação de informação financeira. O valor de um trabalho de compilação para os utilizadores de informação financeira executado de acordo com esta ISRS resulta da aplicação pelo profissional de auditoria de conhecimentos em contabilidade e relato financeiro e do cumprimento das normas profissionais, incluindo normas éticas, e também de comunicação clara da natureza e extensão do seu envolvimento nesse trabalho. (Ver parágrafos A12 a A15)

---

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

<sup>2</sup> ISQC 1, parágrafo 4

6. Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, ele não exige que o profissional de auditoria verifique a correção e plenitude da informação prestada pela gerência para a compilação, ou que obtenha prova para expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre a preparação da informação financeira.
7. A gerência tem a responsabilidade pela informação financeira e a base na qual é preparada e apresentada. Essa responsabilidade inclui a aplicação pela gerência de juízos de valor exigidos nessa preparação e apresentação, incluindo a seleção a aplicação de políticas contabilísticas apropriadas e, quando necessário, desenvolver estimativas contabilísticas razoáveis. (Ver parágrafos A12 e A13)
8. Esta ISRS não impõe responsabilidades à gerência ou encarregados da governação nem se sobrepõe a leis e regulamentos que regulem essa responsabilidade. Um trabalho executado de acordo com esta ISRS é feito na base de que a gerência ou encarregados da governação, quando apropriado, aceitaram algumas responsabilidades que são fundamentais para a execução da compilação. (Ver parágrafos A12 e A13)
9. A informação financeira sujeita a um trabalho de compilação pode ser necessária para várias finalidades incluindo:
  - (a) Para cumprir requisitos obrigatórios de informação financeira periódica estabelecidos por lei ou regulamento; ou
  - (b) Para outras finalidades não estabelecidas por lei ou regulamento incluindo, por exemplo:
    - Para a gerência ou encarregados da governação, preparada em bases apropriadas para o seu uso interno.
    - Para efeitos de relato financeiro periódico a terceiros externos nos termos de um contrato ou acordo (tal como informação financeira prestada a um financiador para garantir a concessão ou continuação de um empréstimo).
    - Para efeitos de transação, por exemplo, para suportar uma transação envolvendo alterações na propriedade ou estrutura financeira de uma entidade (tal como uma fusão ou aquisição).
10. Podem ser usados diferentes referenciais de relato financeiro para preparar e apresentar informação financeira que vão desde uma base contabilística simples específica da entidade até a um normativo estabelecido de normas de relato financeiro. O referencial de relato financeiro adotado pela gerência dependerá da natureza da entidade e do uso pretendido da informação. (Ver parágrafos A16 a A18)

#### **Autoridade desta ISRS**

11. Esta ISRS contém os objetivos que um profissional de auditoria deve seguir ao aplicá-la contextualizando a forma como os requisitos da norma estão estabelecidos e como se pretende que apoiem o profissional de auditoria a compreender o que deve ser atingido num trabalho de compilação.
12. Esta ISRS contém requisitos concebidos para habilitar o profissional de auditoria a atingir os objetivos indicados e que são expressos com o termo “deve”.

13. Adicionalmente, esta ISRS contém material introdutório, definições e material de aplicação e outro material explicativo que dão o contexto relevante para uma compreensão apropriada da norma.
14. O material de aplicação e outro material explicativo proporciona explicações adicionais dos requisitos e dá orientação de como os executar. Embora esta orientação não imponha em si mesmo um requisito, é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos. O material de aplicação e outro material explicativo pode também proporcionar informação de base sobre matérias abordadas nesta ISRS que ajuda na aplicação dos requisitos.

#### **Data de eficácia**

15. Esta ISRS é eficaz para relatórios de trabalhos de compilação com data de, ou após, 1 de julho de 2013.

#### **Objetivos**

16. Os objetivos de um profissional de auditoria num trabalho de compilação nos termos desta ISRS são:
  - (a) Aplicar conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para assessorar a gerência na preparação e apresentação de informação financeira de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável baseados na informação por ela prestada; e
  - (b) Relatar de acordo com os requisitos desta ISRS.

#### **Definições**

17. O Glossário de Termos<sup>3</sup> inclui os termos definidos nesta ISRS e também inclui descrições e outros termos utilizados nesta norma para efeitos de interpretação consistente. Os termos que se seguem têm o significado abaixo indicado para as finalidades desta ISRS:
  - (a) *Referencial de relato financeiro aplicável* – Referencial de relato financeiro adotado pela gerência e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações financeiras, ou que seja exigido por lei ou regulamento. (Ver parágrafos A30 a A32)
  - (b) *Trabalho de compilação* – Um trabalho no qual profissional de auditoria aplica conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para assessorar a gerência na preparação e apresentação de informação financeira da entidade de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável e relata de acordo com os requisitos desta ISRS.
  - (c) *Sócio responsável pelo trabalho* – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho e pela sua execução e pelo relatório emitido em nome da firma, e que goza, quando necessário, de autorização adequada concedida por um organismo profissional, legal ou regulador.
  - (d) *Equipa de trabalho* – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam

---

<sup>3</sup> Glossário de Termos relativos a normas internacionais emitidas pelo IAASB incluído no Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados publicado pela IFAC

procedimentos no trabalho. Isto exclui peritos externos contratados pela firma ou por uma firma da rede.

- (e) *Distorção* – Uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação que é exigida para o item estar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de fraude ou de erro.

Quando a informação financeira está preparada de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no julgamento do profissional de auditoria, sejam necessários para que a informação financeira esteja apresentada de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou deem uma imagem verdadeira e apropriada.

- (f) *Profissional de auditoria* – Um profissional em prática pública que executa o trabalho de compilação. O termo inclui o sócio responsável ou outros membros da equipa de trabalho ou, se aplicável, a firma. Quando esta ISRS pretender expressamente que um requisito seja executado ou a responsabilidade assumida pelo sócio responsável, é usado o termo “sócio responsável pelo trabalho” em vez de “profissional de auditoria”.
- (g) *Requisitos éticos relevantes* – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho está sujeita quando executa um trabalho de compilação. Estes requisitos compreendem geralmente as Partes A e B do Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) (excluindo na Parte B a Secção 290, *Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão*, e a Secção 291, *Independência – Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*, juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos.

### **Requisitos**

#### **Condução de trabalhos de compilação de acordo com esta ISRS**

18. O profissional de auditoria deve ter uma compreensão global desta ISRS, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender os seus objetivos e aplicar os requisitos de forma apropriada.

#### *Cumprimento dos requisitos relevantes*

19. O profissional de auditoria deve cumprir todos os requisitos deste ISRS a menos que um requisito particular não seja relevante para o trabalho, por exemplo, se as circunstâncias expressas no requisito não existirem.
20. O profissional de auditoria não deve declarar que cumpriu esta ISRS a não ser que tenha cumprido todos os requisitos relevantes para o trabalho de compilação.

#### **Requisitos éticos**

21. O profissional de auditoria deve cumprir os requisitos éticos relevantes. (Ver parágrafos A19 a A21)

#### **Julgamento profissional**

22. O profissional de auditoria deve exercer julgamento profissional quando executa um trabalho de compilação. (Ver parágrafos A22 a A24)

#### **Controlo de qualidade a nível do trabalho**

23. O sócio responsável pelo trabalho deve tomar responsabilidade:
- (a) Pela qualidade global de cada trabalho para que foi designado; e
  - (b) Pela execução do trabalho de acordo com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma, designadamente:
    - (i) Seguindo os procedimentos apropriados no que respeita à aceitação e continuação de relacionamentos e trabalhos; (Ver parágrafo A26)
    - (ii) Certificando-se que a equipa de trabalho tem coletivamente a capacidade e as competências para executar o trabalho;
    - (iii) Estando atento a indícios de incumprimento dos requisitos éticos relevantes por parte da equipa de trabalho e determinando as medidas apropriadas se tiver conhecimento de matérias que indiquem que os membros da equipa de trabalho não cumpriram com esses requisitos; (Ver parágrafo A27)
    - (iv) Orientando, supervisionando e executando o trabalho em cumprimento das normas profissionais e dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
    - (v) Tomando responsabilidade pela manutenção de adequada documentação do trabalho.

#### **Aceitação e continuação do trabalho**

*Continuação de relacionamentos com clientes, aceitação do trabalho e acordo dos termos do trabalho*

24. O profissional de auditoria não deve aceitar o trabalho a menos que tenha acordado os respetivos termos com a gerência, e a parte contratante se diferente, incluindo:
- (a) O uso pretendido e a distribuição da informação financeira e qualquer restrição de uso ou distribuição dessa informação quando aplicável; (Ver parágrafos A20, A28, A29, A32 e A33)
  - (b) Identificação do referencial de relato financeiro aplicável; (Ver parágrafo A20 e A30 a A33)
  - (c) O objetivo e âmbito do trabalho de compilação; (Ver parágrafo A20)
  - (d) As responsabilidades do profissional de auditoria, incluindo a obrigação de cumprir os requisitos éticos relevantes; (Ver parágrafo A20)
  - (e) As responsabilidades da gerência: (Ver parágrafos A34 a A36)
    - (i) Pela informação financeira, e pela sua preparação e apresentação de acordo com um referencial de relato financeiro que seja aceite tendo em vista o uso pretendido daquela informação e os seus utilizadores;
    - (ii) Pela correção e plenitude dos registos, documentos, explicações e informação adicional proporcionada com respeito ao trabalho; e

## TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

- (iii) Pelos julgamentos necessários para a preparação e apresentação da informação financeira, incluindo os que no decurso do trabalho o profissional de auditoria possa ajudar a fazer.
  - (f) A forma e conteúdo esperados do relatório do profissional de auditoria.
25. O profissional de auditoria deve registrar os termos acordados do trabalho numa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito, antes da execução do trabalho. (Ver parágrafos A37 a A39)

### *Trabalhos recorrentes*

26. Em trabalhos de compilação recorrentes, o profissional de auditoria deve avaliar se as circunstâncias, incluindo alterações nas considerações da aceitação do trabalho, exigem que os termos do trabalho sejam revistos e se é necessário recordar a gerência dos termos existentes. (Ver parágrafo A40)

### **Comunicação com a gerência e os encarregados da governação**

27. O profissional de auditoria deve comunicar com a gerência ou os encarregados da governação, como apropriado, em tempo útil durante a execução do trabalho de compilação, todos os assuntos relativos ao trabalho que, no seu julgamento, sejam de importância suficiente para merecer a atenção da gerência ou dos encarregados da governação. (Ver parágrafo A41)

### **Execução do trabalho**

#### *Conhecimento da entidade*

28. O profissional de auditoria deve obter conhecimento das matérias seguintes suficiente para lhe permitir executar o trabalho de compilação: (Ver parágrafos A42 a A44)
- (a) Atividades e operações da entidade, incluindo os sistemas e registos contabilísticos; e
  - (b) Referencial de relato financeiro aplicável, incluindo a sua aplicação no setor de atividade da entidade.

#### *Compilação da informação financeira*

29. O profissional de auditoria deve compilar a informação financeira utilizando os registos, documentos, explicações e informação adicional, incluindo os julgamentos significativos feitos pela gerência.
30. O profissional de auditoria deve discutir com a gerência, ou os encarregados da governação como apropriado, os julgamentos significativos que tiveram a sua assistência durante a compilação da informação financeira. (Ver parágrafo A45)
31. Antes de terminar o trabalho, o profissional de auditoria deve rever a informação financeira compilada à luz do conhecimento que tem da atividade e operações da entidade e do referencial de relato financeiro aplicável. (Ver parágrafo 46)
32. Se, no decurso do trabalho, o profissional de auditoria tomar conhecimento que os registos, documentos, explicações e informação adicional, incluindo julgamentos, proporcionados pela gerência são incompletos, incorretos ou insatisfatórios, deve dar a conhecer esse facto à gerência e solicitar informação adicional ou corrigida.
33. Se o profissional de auditoria não for capaz de acabar o trabalho de compilação porque a gerência não proporcionou os registos, documentos, explicações e informação adicional,

incluindo julgamentos, como solicitado, deve abandonar o trabalho e informar a gerência e os encarregados da governação das razões do abandono. (Ver parágrafo A52)

34. Se o profissional de auditoria tomar conhecimento no decurso do trabalho que:
  - (a) A informação financeira compilada não refere adequadamente, ou não descreve, o referencial de relato financeiro aplicável; (Ver parágrafo A47)
  - (b) São necessárias emendas à informação financeira compilada para que não esteja materialmente distorcida; ou
  - (c) A informação financeira compilada é enganadora, (Ver parágrafo A51)deve propor à gerência as emendas apropriadas.
35. Se a gerência não permitir que o profissional de auditoria faça as emendas propostas à informação financeira compilada, ele deve abandonar o trabalho e informar a gerência e os encarregados da governação das razões do abandono. (Ver parágrafo A52)
36. Se tal abandono não for possível, o profissional de auditoria deve avaliar as responsabilidades legais e profissionais aplicáveis nas circunstâncias.
37. O profissional de auditoria deve obter da gerência ou dos encarregados da governação, como apropriado, uma declaração de que eles têm conhecimento e tomaram responsabilidade pela versão final da informação financeira compilada. (Ver parágrafo A62)

#### **Documentação**

38. O profissional de auditoria deve incluir na documentação do trabalho: (Ver Parágrafos A53 a A55)
  - (a) Assuntos significativos que surgiram durante o trabalho e como esses assuntos foram abordados
  - (b) Registo da forma como a informação financeira compilada reconcilia com os registos, documentos, explicações e informação adicional subjacentes proporcionados pela gerência; e
  - (c) Cópia da versão final da informação financeira compilada relativamente à qual a gerência ou os encarregados da governação, como apropriado, se responsabilizaram, bem como o relatório emitido pelo profissional.

#### **Relatório do profissional de auditoria**

39. Uma finalidade importante do relatório do profissional de auditoria é o de comunicar de forma clara a natureza do trabalho e a sua função e responsabilidades no trabalho. Este relatório não é um veículo para expressar sob qualquer forma uma opinião ou conclusão sobre a informação financeira.
40. O relatório emitido em relação a um trabalho de compilação deve ser escrito e conter os seguintes elementos: (Ver parágrafos A56 e A57)
  - (a) O título;
  - (b) Os destinatários, conforme os termos do trabalho; (Ver parágrafo A58)
  - (c) Uma declaração de que o profissional de auditoria compilou a informação financeira baseado na informação proporcionada pela gerência;

## TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

- (d) Uma descrição das responsabilidades da gerência ou dos encarregados da governação, como apropriado, em relação ao trabalho de compilação e em relação à informação financeira;
  - (e) Identificação do referencial de relato financeiro aplicável e, se for usado um referencial para fim especial, uma descrição ou referência à descrição desse referencial para fim especial na informação financeira;
  - (f) Identificação da informação financeira, incluindo o título de cada elemento da informação financeira se for mais que um, e a data dessa informação ou o período a que diz respeito;
  - (g) Uma descrição das responsabilidades do profissional de auditoria na compilação da informação financeira, incluindo que o trabalho foi executado de acordo com esta ISRS, e que o profissional cumpriu os requisitos éticos relevantes;
  - (h) Uma descrição do que está compreendido num trabalho de compilação nos termos desta ISRS;
  - (i) Explicações sobre o seguinte:
    - (i) Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não se exige ao profissional de auditoria que verifique a correção e plenitude da informação proporcionada pela gerência; e
    - (ii) Consequentemente, o profissional de auditoria não expressa uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se a informação financeira está preparada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
  - (j) Se a informação financeira for preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial, um parágrafo explicativo que:
    - (i) Descreva a finalidade da preparação da informação financeira e, se necessário, os destinatários, ou tenha uma referência para uma nota da informação financeira onde esta informação esteja divulgada; e
    - (ii) Chame a atenção dos leitores para o facto de a informação financeira estar preparada de acordo com um referencial para fim especial e, assim, a informação poder não ser adequada a outras finalidades;
  - (k) Data do relatório;
  - (l) Assinatura do profissional de auditoria; e
  - (m) Domicílio do profissional de auditoria.
41. O profissional de auditoria deve datar o relatório com a data em que terminou o trabalho de compilação de acordo com esta ISRS.

\*\*\*

## Material de aplicação e outro material explicativo

### Âmbito desta ISRS

*Considerações gerais (Ver parágrafo 1)*

- A1. Num trabalho de compilação onde a parte contratante é alguém que não a gerência ou os encarregados da governação da entidade, pode aplicar-se esta ISRS adaptada às circunstâncias.
- A2. O envolvimento do profissional de auditoria em serviços ou atividades no decurso da assistência à gerência de uma entidade para a preparação e apresentação de informação financeira pode ter várias formas. Quando o profissional de auditoria está contratado para prestar serviços nos termos desta ISRS, a associação desse profissional à informação financeira é comunicada através de um relatório emitido na forma exigida nesta mesma norma. O relatório do profissional de auditoria deve conter uma declaração explícita de conformidade com esta ISRS.

*Aplicação a trabalhos de compilação que não sejam de informação financeira histórica (Ver parágrafo 2)*

- A3. Esta ISRS aborda os trabalhos onde o profissional de auditoria presta assistência à gerência na preparação e apresentação de informação financeira histórica. Porém, a norma pode também ser aplicada, adaptada às circunstâncias, quando um profissional de auditoria estiver contratado para prestar idêntica assistência em relação a outra informação financeira, por exemplo:
- Informação financeira pró-forma.
  - Informação financeira prospetiva, incluindo orçamentos e previsões financeiros
- A4. Os profissionais de auditoria podem ainda executar trabalhos para prestar assistência à gerência na preparação e apresentação de informação não financeira, por exemplo, demonstrações de gases de efeito de estufa, declarações estatísticas e outras declarações. Nessas circunstâncias, o profissional de auditoria pode aplicar esta ISRS, adaptada como necessário, se relevante para este tipo de trabalhos.

*Considerações relevantes para aplicação desta ISRS (Ver parágrafo 3)*

- A5. A aplicação obrigatória desta ISRS pode estar estabelecida em normativos nacionais para trabalhos onde os profissionais de auditoria prestam serviços relevantes para a preparação e apresentação de informação financeira de uma entidade (tal como em relação à preparação e apresentação de informação financeira histórica exigida para efeitos de depósito público). Se a aplicação obrigatória não estiver estabelecida por lei ou regulamento ou por normas da profissão ou outras, o profissional de auditoria pode contudo concluir que faz sentido nas circunstâncias aplicar esta ISRS.

*Relacionamento com a ISQC 1 (Ver parágrafo 4)*

- A6. A ISQC 1 aborda as responsabilidades da firma no estabelecimento e manutenção de sistemas de controlo de qualidade para trabalhos de serviços relacionados, incluindo trabalhos de compilação. Essas responsabilidades estão direcionadas para estabelecer:
- O sistema de controlo de qualidade da firma; e

- As respetivas políticas da firma concebidas para atingirem o objetivo de manter o sistema de controlo de qualidade e os procedimentos para implementar e monitorar o cumprimento dessas políticas.
- A7. Nos termos do ISQC 1, a firma tem uma obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que lhe dê segurança que:
- (a) A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
  - (b) Os relatórios emitidos pela firma ou os sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.<sup>4</sup>
- A8. Uma jurisdição que não tenha adotado a ISQC 1 em relação a trabalhos de compilação pode estabelecer requisitos de controlo de qualidade para as firmas que executem estes trabalhos. As disposições desta ISRS em relação a controlo de qualidade ao nível do trabalho são justificadas com base no facto de os requisitos adotados serem no mínimo tão exigentes como os do ISQC 1. Isso é atingido quando esses requisitos impõem obrigações à firma que tenham o mesmo objetivo dos requisitos do ISQC 1, incluindo obrigações para estabelecer um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos pontos a seguir:
- Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma;
  - Requisitos éticos relevantes;
  - Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
  - Recursos humanos;
  - Execução do trabalho; e
  - Monitorização.
- A9. No contexto do sistema de controlo de qualidade de uma firma, as equipas de trabalho têm a responsabilidade de implementar os procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis ao trabalho.
- A10. A equipa de trabalho deve confiar no sistema de controlo interno da firma, a não ser que haja informação da firma ou de terceiros em sentido contrário. Por exemplo, a equipa de trabalho pode confiar no sistema de controlo interno da firma em relação a:
- Competência do pessoal através de recrutamento e de formação.
  - Manutenção de relacionamentos com clientes através de sistemas de aceitação e continuação.
  - Adesão a requisitos legais e regulamentares através de um processo de monitoria.
- Quando se consideram deficiências encontradas no sistema de controlo de qualidade da firma que possam afetar o trabalho de compilação, o sócio responsável pelo trabalho pode considerar ações tomadas pela firma para retificar a situação que esse sócio considere serem suficientes no contexto desse trabalho.
- A11. Uma deficiência no sistema de controlo interno da firma necessariamente não indica que o trabalho de compilação não foi executado de acordo com as normas profissionais e os

---

<sup>4</sup> ISQC 1, parágrafo 11

requisitos legais e regulamentos aplicáveis, ou que o relatório do profissional de auditoria não é apropriado.

### **Os trabalhos de compilação**

*Uso dos termos “gerência” e “encarregados da governação” (Ver parágrafos 5, 7 e 8)*

- A12. As responsabilidades da gerência e dos encarregados da governação diferem de jurisdição para jurisdição e de entidade para entidade. Estas diferenças afetam a forma como o profissional de auditoria aplica os requisitos desta ISRS no que respeita à gerência ou aos encarregados da governação. Assim, a frase “a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação” utilizada nesta ISRS está construída para alertar o profissional de auditoria do facto que diferentes ambientes empresariais podem ter diferentes estruturas e acordos de gestão e governação.
- A13. Várias responsabilidades relativas à preparação e relato externo da informação financeira recaem ou na gerência ou nos encarregados da governação dependendo de fatores tais como:
- Os recursos e estrutura da entidade.
  - O papel da gerência e dos encarregados da governação dentro da entidade conforme estabelecido por lei ou regulamento ou, se a entidade não for regulada, conforme estabelecido em qualquer acordo formal de governação ou responsabilização da entidade (por exemplo, tal como previsto em contratos ou nos estatutos de uma entidade).

Em muitas pequenas entidades, não existe geralmente separação de papéis entre a gerência e a governação e os encarregados da governação podem estar envolvidos na gerência da entidade. Em muitos outros casos, especialmente em grandes entidades, a gerência é responsável pela execução do negócio ou atividades da entidade e pelo seu relato enquanto os encarregados da governação fazem a supervisão da gerência. Em grandes entidades os encarregados da governação têm muitas vezes responsabilidade pela aprovação das demonstrações financeiras, particularmente quando se pretende que sejam usadas por terceiros externos. Em grandes entidades, muitas vezes um subgrupo dos encarregados da governação, tal como um comité de auditoria, tem algumas responsabilidades de supervisão. Nalgumas jurisdições a preparação das demonstrações financeiras de acordo com um referencial específico é legalmente uma responsabilidade dos encarregados da governação, enquanto que noutras é uma responsabilidade da gerência.

*Envolvimento noutras atividades relacionadas com a preparação e apresentação de informação financeira (Ver parágrafo 5)*

- A14. O âmbito de um trabalho de compilação varia em função das circunstâncias do trabalho. Contudo, em cada caso envolve a assistência à gerência na preparação e apresentação da informação financeira da entidade de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável baseada na informação por ela prestada. Em alguns trabalhos de compilação, a gerência pode já ter preparado a informação financeira numa forma preliminar ou em minuta.
- A15. Um profissional de auditoria também pode ter sido contratado para executar outras atividades para a gerência para além do trabalho de compilação. Por exemplo, pode também ser pedido ao profissional de auditoria que recolha, classifique e sumarie os dados contabilísticos de base e processe os dados na forma de registos contabilísticos através da

produção de um balancete de razão. Este balancete será depois utilizado como elemento de base para o profissional de auditoria compilar a informação financeira que fica sujeita ao trabalho de compilação nos termos desta ISRS. Isto é muitas vezes o caso em pequenas entidades que não têm sistemas contabilísticos desenvolvidos ou em entidades que preferem contratar a preparação de registos contabilísticos a terceiros externos. Esta ISRS não aborda estas atividades adicionais que podem ser executadas pelo profissional em adiantamento ao trabalho de compilação.

*Referenciais de relato financeiro* (Ver parágrafo 10)

A16. A informação financeira pode ser preparada de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para atingir:

- As necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores (isto é, um “referencial de relato financeiro de finalidade geral”); ou
- As necessidades de informação financeira de utilizadores específicos (isto é, um “referencial de relato financeiro de finalidade especial”).

Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e conteúdo da informação financeira. O referencial de relato financeiro pode, em alguns casos, ser referido como “base contabilística”.

A17. Exemplos de referenciais de relato financeiro de finalidade geral comumente usados:

- Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e normas de relato financeiro nacionais estabelecidas para aplicar a entidades com títulos cotados.
- Normas Internacionais de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME) e normas de relato financeiro nacionais estabelecidas para aplicar a entidades de pequena e média dimensão.

A18. Exemplos de referenciais de relato financeiro de finalidade especial que podem ser usados, dependendo da finalidade especial da informação financeira:

- Contabilidade na base fiscal usada numa determinada jurisdição para preparar informação financeira necessária ao cumprimento de obrigações fiscais.
- Para entidades às quais não é exigido o uso de um referencial de relato financeiro estabelecido:
  - Uma base de contabilidade usada na informação financeira de uma determinada entidade que é apropriada para o uso pretendido e nas circunstâncias particulares da entidade (por exemplo, uso de uma contabilidade na base de caixa acrescida parcialmente por contabilidade em base de acréscimo, tal como contas a receber e contas a pagar, que podem dar lugar a um balanço e uma demonstração dos resultados; ou uso de um referencial de relato financeiro estabelecido que é modificado para se adequar às finalidades específicas para as quais a informação financeira é preparada).
  - Uma base de contabilidade de caixa que dê lugar a uma demonstração de pagamentos e recebimentos (por exemplo, para efeitos de imputar aos proprietários de uma propriedade arrendada o excesso dos recebimentos sobre os pagamentos; ou para registar os movimentos do fundo de caixa de um clube).

**Requisitos éticos** (Ver parágrafo 21)

A19. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética que os profissionais de auditoria devem cumprir e apresenta um quadro conceptual para aplicar esses princípios fundamentais que são:

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

A Parte B do Código do IESBA ilustra como o quadro conceptual se aplica em situações específicas. A aplicação deste Código implica que as ameaças ao cumprimento dos seus requisitos devem ser identificados e tratados de forma apropriada.

*Considerações sobre ética relativas à associação do profissional de auditoria à informação*

A20. De acordo com o Código do IESBA<sup>5</sup>, quando se aplica o princípio da integridade, exige-se que um profissional de auditoria não esteja conscientemente associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação quando acreditar que a informação:

- (a) Contém uma afirmação materialmente falsa ou enganadora;
- (b) Contém informações ou declarações produzidas de forma descuidada; ou
- (c) Omite ou torna obscura informação necessária quando tal omissão ou falta de clareza são suscetíveis de induzir em erro.

Quando um profissional de auditoria tomar conhecimento de que houve tal associação, o Código do IESBA exige que tome medidas para se desassociar de tal informação.

*Independência* (Ver parágrafos 17(g) e 21)

A21. Apesar de a Secção 290, *Independência – Auditoria e Trabalhos de Revisão* e a Secção 291, *Independência – Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* da Parte B do Código do IESBA não se aplicarem a trabalhos de compilação, o código de ética ou leis ou regulamentos nacionais podem impor requisitos ou regras específicos relativos à independência.

**Julgamento profissional** (Ver parágrafos 22 e 24(e)(iii))

A22. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada de um trabalho de compilação. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e os requisitos desta ISRS, e a necessidade de decisões informadas durante a execução do trabalho de compilação, exigem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias do trabalho. Em particular, é necessário julgamento profissional quando o trabalho envolve assessorar a gerência da entidade relativamente a decisões sobre:

- A aceitação do referencial de relato financeiro que vai ser usado para preparar e apresentar a informação financeira da entidade, tendo em vista o uso pretendido da informação financeira e os respetivos utilizadores.

---

<sup>5</sup> Código do IESBA, Parte A, parágrafo 110.2

- A aplicação do referencial de relato financeiro, incluindo:
  - A seleção de políticas contabilísticas apropriadas nos termos do referido referencial;
  - O desenvolvimento das estimativas contabilísticas necessárias para que a informação financeira esteja preparada e apresentada nos termos do referido referencial; e
  - A preparação e apresentação de informação financeira de acordo com o referido referencial.

A assessoria do profissional de auditoria à gerência é sempre prestada na base de que a gerência ou os encarregados da governação, como apropriado, compreendem os julgamentos significativos que estão refletidos na informação financeira e aceitam a responsabilidade por esses julgamentos.

A23. O julgamento profissional envolve a aplicação de formação, conhecimentos e experiência relevantes, no contexto desta ISRS e de normas de contabilidade e normas éticas, na tomada de decisões informadas sobre as medidas que sejam apropriadas nas circunstâncias do trabalho.

A24. O exercício do julgamento profissional em trabalhos individuais é baseado nos factos e circunstâncias que sejam do conhecimento do profissional de auditoria até à data do seu relatório, incluindo:

- Conhecimentos adquiridos na execução de outros trabalhos para a entidade (por exemplo, serviços de assistência fiscal).
- Compreensão dos negócios e atividades da entidade, incluindo do seu sistema contabilístico, e da aplicação do referencial de relato financeiro aplicável na indústria na qual a entidade opera.
- A extensão até à qual a preparação e apresentação da informação financeira exige o exercício de julgamento profissional.

**Controlo de qualidade ao nível do trabalho** (Ver parágrafo 23(b))

A25. As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens que transmite aos membros da sua equipa no sentido de assumirem responsabilidade pela qualidade global do trabalho, enfatizam a importância em se conseguir a qualidade através:

- (a) Da execução do trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares;
- (b) Do cumprimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma aplicáveis; e
- (c) Da emissão do relatório do trabalho de acordo com esta ISRS.

*Aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos de compilação* (Ver parágrafo 23(b)(i))

A26. A ISQC 1 exige que uma firma obtenha a informação que considere necessária nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho num novo cliente, quando decide se deve continuar um trabalho, e quando considera aceitar um novo trabalho num cliente existente.

A informação que ajuda o sócio responsável pelo trabalho a avaliar se aceita ou continua um relacionamento com um cliente ou um trabalho, pode incluir informação sobre a integridade dos principais sócios, elementos chave da gerência e dos encarregados da governação. Se o sócio responsável pelo trabalho tem dúvidas sobre a integridade da gerência num nível tal que é provável que afete a execução apropriada do trabalho, não é apropriado aceitá-lo.

*Cumprimento de requisitos éticos relevantes na condução do trabalho* (Ver parágrafo 23(b)(iii))

A27. A ISQC 1 indica as responsabilidades da firma quanto ao estabelecimento de políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar segurança de que a firma e o seu pessoal cumprem requisitos éticos relevantes. Esta ISRS indica as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho em relação ao cumprimento dos requisitos éticos por parte dos membros da equipa de trabalho.

### **Aceitação e continuação do trabalho**

*Identificação do uso pretendido da informação financeira* (Ver parágrafo 24(a))

A28. O uso pretendido da informação financeira está identificado por referência a lei ou regulamento aplicável ou outro acordo estabelecido quanto à prestação da informação financeira da entidade, tendo em conta as necessidades de terceiros internos ou externos à entidade que são os utilizadores. Como exemplos temos informação financeira para ser prestada por uma entidade no âmbito de uma transação ou no âmbito de financiamentos de terceiros tais como fornecedores, bancos ou outros financiadores.

A29. A identificação pelo profissional de auditoria do uso pretendido da informação financeira também envolve compreender outros fatores tais como os objetivos particulares da gerência, ou dos encarregados da governação, como aplicável, que se pretendem atingir ao pedirem a informação financeira. Por exemplo, uma entidade financiadora pode pedir à entidade que prepare informação financeira compilada por um profissional de auditoria para ter informação sobre alguns aspetos da atividade e negócios, preparada de uma forma especificada, para suportar a concessão de um novo financiamento ou continuação de um existente.

*Identificação do referencial de relato financeiro aplicável* (Ver parágrafo 17(a))

A30. A decisão sobre o referencial de relato financeiro a adotar pela gerência para a informação financeira, é feita no contexto do uso pretendido da informação como descrito nos termos e condições do contrato, e nos requisitos de qualquer lei ou regulamento aplicável.

A31. Indicam-se de seguida exemplos de fatores que podem ser relevantes considerar sobre a aceitação do referencial de relato financeiro:

- A natureza da entidade, e se a entidade está constituída por exemplo como uma entidade comercial, uma entidade do setor público ou uma entidade do setor não lucrativo.
- O uso pretendido da informação financeira e os utilizadores. Por exemplo, a informação financeira pode ser usada por um vasto conjunto de utilizadores ou, alternativamente, pode ser usada pela gerência ou alguns terceiros externos no contexto de um objetivo em particular nos termos do acordo do trabalho de compilação.

- Se o referencial de relato financeiro está prescrito ou especificado, quer na lei ou regulamento, quer num contrato ou acordo com terceiros, quer ainda como parte de acordos de governação adotados voluntariamente pela entidade.
- A natureza e a forma da informação financeira que vai ser preparada e apresentada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, por exemplo, um conjunto completo de demonstrações financeiras, uma única demonstração financeira, ou informação financeira apresentada num outro formato acordado entre as partes de um acordo ou contrato.

Fatores relevantes quando a informação financeira é usada para um objetivo particular (Ver parágrafo 24(a)(b))

- A32. A parte contratante geralmente acorda com os utilizadores potenciais a natureza e a forma da informação financeira que se pretende para um objetivo particular, por exemplo, um objetivo especificado nas cláusulas relativas a informação financeira de um contrato, ou de um financiamento, ou a que seja necessária para suportar as atividades e transações da entidade. O contrato relevante pode exigir a aplicação de um referencial de relato financeiro estabelecido, tal como um referencial de relato financeiro de finalidade geral emitido por um organismo normalizador ou por lei ou regulamento. Alternativamente, as partes num contrato podem acordar o uso de um referencial com finalidade geral com adaptações e modificações que sirvam as necessidades específicas. Nesse caso, o referencial de relato financeiro aplicável pode estar descrito na informação financeira e no relatório do profissional de auditoria como sendo as cláusulas de relato financeiro previstas no contrato específico em vez de as referenciar para o referencial de relato financeiro modificado. Em tais casos, embora a informação financeira compilada possa estar disponível a mais utilizadores, o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de finalidade especial, e o profissional deve cumprir os requisitos relevantes desta ISRS.
- A33. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de finalidade especial, o profissional de auditoria deve, nos termos desta ISRS, registar quaisquer restrições ao uso e distribuição pretendidos da informação financeira na carta de compromisso, e declarar no relatório que a informação financeira está preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial e como tal pode não ser adequado para outros fins.

*Responsabilidades da gerência* (Ver parágrafo 24(e))

- A34. De acordo com esta ISRS, o profissional deve obter o acordo da gerência, ou quando aplicável os encarregados da governação, sobre as suas responsabilidades tanto em relação à informação financeira como em relação ao trabalho de compilação como condição prévia à aceitação do trabalho. Em entidades pequenas, a gerência ou encarregados da governação, podem não estar bem informados sobre o que são essas responsabilidades, incluindo as que resultam de leis ou regulamentos aplicáveis. Para que seja obtido acordo da gerência numa base informada, o profissional de auditoria pode achar necessário discutir essas responsabilidades com a gerência antes de procurar o acordo.
- A35. Se a gerência não reconhece as suas responsabilidades no contexto do trabalho de compilação, o profissional de auditoria não está em condições de aceitar o trabalho e não deve fazê-lo a menos que seja obrigado por lei ou regulamento. Nas circunstâncias em que o profissional é obrigado a aceitar o trabalho, deve apesar de tudo comunicar à gerência a importância destas matérias e as suas implicações para o trabalho.

A36. O profissional de auditoria deve confiar na gerência quanto à prestação de toda a informação relevante para o trabalho de compilação de uma forma correta, completa e atempada. A forma da informação prestada pela gerência varia em função das circunstâncias de cada trabalho. Em termos gerais, compreenderá registros, documentos, explicações e informação adicional relevante para a compilação da informação financeira usando o referencial de relato financeiro aplicável. A informação prestada pode incluir, por exemplo, informação sobre pressupostos, intenções ou planos da gerência subjacentes ao desenvolvimento de estimativas contábilísticas necessárias para compilar a informação nos termos do referencial de relato financeiro aplicável.

*Carta de compromisso ou outra forma de acordo escrito (Ver parágrafo 25)*

A37. É do interesse tanto da gerência, ou da parte contratante se diferente, como do profissional de auditoria que este envie uma carta de compromisso à gerência e, quando aplicável, à parte contratante antes de executar o trabalho de compilação para evitar mal entendidos com respeito ao trabalho. Uma carta de compromisso confirma a aceitação do trabalho por parte do profissional e também outras matérias tais como:

- Os objetivos e âmbito do trabalho, incluindo o conhecimento das partes que o trabalho não é um trabalho de garantia de fiabilidade.
- O uso pretendido e distribuição da informação financeira e quaisquer restrições no seu uso ou distribuição (quando aplicável).
- As responsabilidades da gerência em relação ao trabalho.
- A extensão das responsabilidades do profissional, incluindo que o profissional de auditoria não irá expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre a informação financeira.
- A forma e conteúdo do relatório a emitir pelo profissional.

Forma e conteúdo da carta de compromisso

A38. A forma e conteúdo da carta de compromisso podem variar de trabalho para trabalho. Adicionalmente às matérias abordadas nesta ISRS, uma carta de compromisso pode fazer referência a, por exemplo:

- Acordos estabelecidos para envolver a participação de outros profissionais e peritos em alguns aspetos do trabalho de compilação.
- Acordos a fazer com o anterior profissional, se houver, no caso de um primeiro trabalho.
- A possibilidade de a gerência ou os encarregados da governação, como aplicável, serem chamados a confirmar por escrito algumas informações ou explicações dadas oralmente ao profissional durante o trabalho.
- Propriedade da informação usada para efeitos da compilação, distinguindo entre documentos e informações prestados pela entidade e documentação de trabalho do profissional, tendo em conta as leis e regulamentos aplicáveis.
- Um pedido à gerência, e à parte contratante se diferente, para acusar a receção da carta de compromisso e acordar os termos do trabalho nela mencionados.

Exemplo de carta de compromisso

A39. Apresenta-se no Apêndice 1 desta ISRS um exemplo de carta de compromisso para um trabalho de compilação.

*Trabalhos recorrentes* (Ver parágrafo 26)

A40. O profissional de auditoria pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso ou acordo escrito em cada período. Porém, os seguintes fatores podem indicar que é apropriado rever os termos do trabalho de compilação, ou de lembrar a gerência ou a parte contratante, quando aplicável, dos termos existentes:

- Qualquer indicação que a gerência ou a parte contratante, quando aplicável, compreendem mal o objetivo e âmbito do trabalho.
- Qualquer termo revisto ou especial do trabalho.
- Uma mudança recente dos elementos sênior da gerência da entidade.
- Uma mudança significativa na propriedade da entidade.
- Uma mudança significativa na natureza e dimensão dos negócios da entidade.
- Uma mudança nos requisitos legais ou regulamentares que afetam a entidade.
- Uma mudança no referencial de relato financeiro aplicável.

**Comunicação com a gerência e os encarregados da governação** (Ver parágrafo 27)

A41. O período apropriado para comunicar varia em função das circunstâncias do trabalho. Circunstâncias relevantes incluem a importância e natureza do assunto e qualquer ação esperada da gerência ou encarregados da governação. Por exemplo, pode ser apropriado comunicar uma dificuldade encontrada no trabalho logo que praticável se a gerência ou os encarregados da governação estiver em condições de ajudar o profissional a ultrapassar a dificuldade.

### **Execução do trabalho**

*O conhecimento do profissional de auditoria* (Ver parágrafo 28)

A42. Compreender as operações e negócios da entidade, incluindo os seus sistemas e registos contabilísticos, é um processo contínuo que ocorre durante o trabalho. Essa compreensão estabelece um quadro de referência no âmbito do qual o profissional exerce julgamento profissional quando compila informação financeira.

A43. A extensão e profundidade do conhecimento que o profissional tem ou obtém sobre a entidade e as suas operações e negócios são menores que os da gerência. Esse conhecimento está direcionado ao nível suficiente para o profissional estar em condições de compilar a informação financeira nos termos do trabalho.

A44. Exemplos de assuntos que o profissional de auditoria pode considerar quando obtém conhecimento das operações e negócios da entidade e sobre o referencial de relato financeiro aplicável:

- A dimensão e complexidade da entidade e suas operações.
- A complexidade do referencial de relato financeiro.

- Os requisitos ou obrigações de relato financeiro da entidade, estejam eles previstos em leis e regulamentos, num contrato ou qualquer outra forma de acordo com um terceiro, ou no contexto de relato financeiro voluntário.
- O nível de desenvolvimento da estrutura de gestão e governação da entidade no que respeita à gestão e supervisão dos registos contabilísticos e sistemas de relato que suportam a preparação da informação financeira da entidade.
- O nível de desenvolvimento e complexidade dos sistemas de contabilidade e de relato da entidade e respetivos controlos.
- A natureza dos ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade.

*A compilação da informação financeira*

Julgamentos significativos (Ver parágrafo 30)

A45. Em alguns trabalhos de compilação, o profissional de auditoria não presta assistência à gerência com julgamentos significativos. Noutros trabalhos, o profissional de auditoria pode prestar tal assistência, por exemplo, em relação a uma determinada estimativa contabilística ou apoiando a gerência nas suas avaliações sobre políticas contabilísticas apropriadas. Quando é prestada assistência, é necessária discussão para que a gerência ou os encarregados da governação, como apropriado, compreendam os julgamentos significativos refletidos na informação financeira e aceitem a sua responsabilidade por esses julgamentos.

Ler a informação financeira (Ver parágrafo 31)

A46. A leitura da informação financeira pelo profissional de auditoria é necessária para o ajudar a cumprir as suas obrigações éticas relevantes para o trabalho.

Propor emendas à informação financeira

Referência ao, ou descrição do, referencial de relato financeiro aplicável (Ver parágrafo 34(a))

A47. Pode haver circunstâncias onde o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial estabelecido com derrogações significativas. Se a descrição do referencial de relato financeiro aplicável na informação financeira compilada faz referência ao referencial estabelecido com derrogações significativas, o profissional de auditoria pode ter de considerar se essa referência é enganadora nas circunstâncias do trabalho.

Emendas de distorções materiais, e de informação para que não seja enganadora (Ver parágrafo 34(b)(c))

A48. As considerações do profissional de auditoria quanto à materialidade são feitas no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Alguns referenciais de relato financeiro abordam o conceito da materialidade no contexto da preparação e apresentação da informação financeira. Embora os referenciais de relato financeiro possam discutir a materialidade em ângulos diversos, eles geralmente referem que:

- As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se, individual ou conjuntamente, puderem razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base na informação financeira;

## TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

- Os julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou uma combinação de ambas; e
  - Os julgamentos sobre assuntos materiais para os utilizadores da informação financeira são baseados nas necessidades de informação financeira comum a utilizadores tomados como um grupo. O efeito possível de distorções em utilizadores específicos, cujas necessidades podem variar grandemente, não é considerado.
- A49. Se estas considerações estiverem presentes no referencial de relato financeiro aplicável, isto fornece um quadro de referências para o profissional compreender a materialidade para efeitos do trabalho de compilação. Se tais considerações não estiverem presentes, então isto constitui o quadro de referências para o profissional.
- A50. A percepção pelo profissional de auditoria das necessidades dos utilizadores da informação financeira afeta a visão que ele tem da materialidade. Neste contexto, é razoável que o profissional assuma que os utilizadores:
- Têm conhecimentos razoáveis das atividades económicas e dos negócios, e de contabilidade, e vontade em analisar a informação financeira com razoável diligência;
  - Compreendem que a informação financeira é preparada e apresentada tendo em conta níveis de materialidade;
  - Reconhecem que existem incertezas inerentes à mensuração de quantias baseadas em estimativas, em julgamentos e em considerações sobre acontecimentos futuros; e
  - Tomam decisões económicas razoáveis com base nas informações incluídas na informação financeira.
- A51. O referencial de relato financeiro aplicável pode incluir a premissa que a informação financeira está preparada na base da continuidade. Se o profissional de auditoria tomar conhecimento que existem incertezas relacionadas com a capacidade da entidade em se manter em continuidade, o profissional pode, conforme apropriado, sugerir uma apresentação mais apropriada nos termos do referencial de relato financeiro aplicável, ou sugerir a inclusão de divulgações adequadas relativas à capacidade da entidade em se manter em continuidade, para que se dê cumprimento ao referencial e se evite que a informação financeira seja enganadora.

Condições que exigem que o profissional abandone o trabalho (Ver parágrafos 33 e 35)

- A52. Nas circunstâncias já referidas nos requisitos desta ISRS em que se torna necessário abandonar o trabalho, a responsabilidade de informar a gerência e os encarregados da governação das razões do abandono dá a oportunidade ao profissional de auditoria de explicar as suas obrigações éticas.

### **Documentação** (Ver parágrafo 38)

- A53. A documentação exigida por esta ISRS serve uma variedade de finalidades, incluindo as seguintes:
- Faz o registo dos assuntos de relevância contínua para futuros trabalhos de compilação.

- Habilitam a equipa de trabalho, como aplicável, a tornar-se responsável pelo trabalho, incluindo pela sua conclusão.
- A54. O profissional de auditoria pode considerar também incluir na documentação uma cópia do balancete da entidade, resumos de registos contabilísticos significativos ou outra informação que ele usou para executar a compilação.
- A55. Quando se regista a forma como a informação financeira compilada se reconcilia com os registos, documentos, explicações e informação adicional subjacentes proporcionados pela gerência, o profissional de auditoria pode, por exemplo, manter uma folha de reconciliação entre os saldos da entidade conforme balancete do razão e a informação financeira compilada, incluindo qualquer documento de ajustamentos ou outras emendas à informação financeira que o profissional acordou com a gerência durante o trabalho.

**Relatório do profissional de auditoria** (Ver parágrafo 40)

- A56. O relatório escrito compreende relatórios emitidos em papel e relatórios emitidos em formato eletrónico.
- A57. Quando o profissional de auditoria tiver conhecimento que a informação financeira compilada e o seu relatório serão incluídos num documento que contenha outra informação, tal como um relatório financeiro, pode considerar, se a forma de apresentação permitir, a identificação das páginas que contêm a informação financeira. Isto ajuda os utilizadores a identificar a informação financeira a que o relatório do profissional de auditoria se refere.

*Destinatários do relatório* (Ver parágrafo 40(b))

- A58. A lei ou regulamento de uma determinada jurisdição pode especificar a quem o relatório do profissional deve ser dirigido. O relatório é geralmente dirigido a quem contratou o profissional, na maior parte das vezes a gerência da entidade.

*Informação financeira preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial* (Ver parágrafo 40(j))

- A59. Nos termos desta ISRS, se a informação financeira é preparada usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial, o relatório do profissional de auditoria deve chamar a atenção dos leitores para o referido referencial e declarar que a informação financeira pode por isso não ser adequada para outras finalidades. Isto pode ser adicionado a uma cláusula suplementar que restrinja o uso ou a distribuição, ou ambos, do relatório do profissional de auditoria somente aos utilizadores a quem se destina.
- A60. A informação financeira preparada para uma finalidade particular pode ser obtida por terceiros que não sejam os utilizadores a quem se destina, e que podem procurar usar a informação para fins que não o fim para que a informação foi feita. Por exemplo, um regulador pode exigir a algumas entidades para lhe facultar demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial e que essas demonstrações financeiras estejam em registo público. O facto de as demonstrações financeiras estarem disponíveis para um conjunto alargado de terceiros que não são os utilizadores a quem se destinam, não significa que as demonstrações financeiras se tornem demonstrações financeiras de finalidade geral. As declarações do profissional de auditoria que se exige estarem incluídas ao seu relatório devem chamar a atenção dos leitores para o facto de tais demonstrações financeiras estarem preparadas segundo um referencial de

relato financeiro de finalidade especial e por isso podem não ser adequadas a outras finalidades.

Restrição na distribuição e uso do relatório do profissional de auditoria

- A61. O profissional de auditoria pode considerar apropriado indicar que o seu relatório é destinado somente a utilizadores específicos da informação financeira. Dependendo da lei ou regulamento de cada jurisdição, isso pode ser acontecer restringindo a distribuição ou o uso, ou ambos, do relatório do profissional apenas aos utilizadores a quem se destina.

*Conclusão do trabalho de compilação e data do relatório do profissional* (Ver parágrafos 37, 38 e 41)

- A62. O processo que existe na entidade para a aprovação da informação financeira pela gerência, ou pelos encarregados da governação como apropriado, é um fator relevante para o profissional considerar quando conclui o trabalho de compilação. Dependendo da natureza e finalidade da informação financeira, deve haver um processo estabelecido para a aprovação que a gerência ou os encarregados da governação devem seguir, ou um processo prescrito por lei ou regulamento, para a preparação e finalização da informação financeira ou das demonstrações financeiras da entidade.

Exemplos ilustrativos (Ver parágrafo 40)

- A63. Apresentam-se no Apêndice 2 exemplos ilustrativos de relatórios de compilação que incorporam os elementos exigidos nesses relatórios.

**Apêndice 1**

(Ver parágrafo A39)

**Exemplo de uma carta de compromisso para um trabalho de compilação**

A carta que se segue é um exemplo de uma carta de compromisso para um trabalho de compilação que ilustra os requisitos relevantes e as orientações contidas nesta ISRS. Esta carta não é obrigatória mas serve somente de guia que pode ser usada em conjunto com outras considerações previstas nesta norma e necessita de ser adaptada de acordo com os requisitos e as circunstâncias particulares de cada trabalho. Está preparada para se referir a uma compilação de demonstrações financeiras de um único período de relato e requer adaptações se for preciso aplicá-la a um trabalho recorrente como descrito nesta ISRS. Este exemplo refere-se a compilação de demonstrações financeiras. Caso apropriado, deve ser procurado apoio jurídico para verificar se a carta proposta é adequada.

A carta ilustra as seguintes circunstâncias:

- A informação financeira a compilar será usada apenas pela gerência da empresa (Empresa ABC), e as demonstrações financeiras são de uso restrito da gerência. O uso e distribuição do relatório do profissional de auditoria são também restritos à gerência.
- As demonstrações financeiras compiladas compreenderão apenas o balanço em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados para o ano findo nessa data, sem notas anexas. A gerência determinou que as demonstrações financeiras fossem preparadas na base do acréscimo conforme descrito.

\*\*\*

À Gerência da Empresa ABC:

[ *Objetivo e âmbito do trabalho de compilação* ]

V. Exas. solicitaram-nos que executássemos os seguintes serviços:

Na base de informação que nos vão facultar, prestar-vos-emos assistência na preparação e apresentação das seguintes demonstrações financeiras: balanço da empresa ABC em 31 de dezembro de 20X1 e demonstração dos resultados para o ano findo nessa data, na base do custo histórico, refletindo todas as transações a dinheiro adicionadas das contas a pagar, contas a receber menos ajustamentos para cobranças duvidosas, inventários mensurados ao custo médio, impostos correntes a pagar na data do relato, e ativos de longo prazo capitalizados ao custo histórico e amortizados ao longo da sua vida útil estimada a taxas constantes. Estas demonstrações financeiras não incluirão notas explicativas para além de uma nota a descrever as bases de contabilidade conforme se refere nesta carta.

As nossas responsabilidades

Um trabalho de compilação envolve a aplicação de conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação de informação financeira. Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não se exige de nós que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para a compilação, ou que obtenhamos prova para expressar uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão. Consequentemente, não será expressa uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com as bases de contabilidade que especificaram.

## TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

Executaremos o trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados (ISRS) 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*. Esta norma exige que, ao executar este trabalho, cumpramos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional. Para esse efeito exige-se de nós que cumpramos o Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA).

As vossas responsabilidades

O trabalho a executar será conduzido na base de que os membros da gerência aceitam e compreendem que o nosso papel é o de vos assessorar na preparação e apresentação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro que adotaram. Assim, as vossas responsabilidades gerais seguintes são fundamentais para que possamos aceitar o trabalho de compilação nos termos da ISRS 4410 (Revista):

- (a) Responsabilidade pelas demonstrações financeiras e pela sua preparação e apresentação de acordo com um referencial de relato financeiro aceitável tendo em vista o uso pretendido e os utilizadores.
- (b) Responsabilidade pela correção e plenitude dos registos, documentos, explicações e informação adicional que nos proporcionaram para efeitos da compilação das demonstrações financeiras.
- (c) Responsabilidade pelos julgamentos necessários para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, incluindo aqueles relativamente aos quais prestámos assistência no decurso do trabalho.

Como parte do nosso trabalho, emitiremos o nosso relatório em anexo às demonstrações financeiras compiladas, o qual descreverá o trabalho que executámos [ver anexo]. O relatório também indicará que o uso das demonstrações financeiras será restringido para a finalidade estabelecida nesta carta e que o uso e distribuição do nosso relatório são restritos à Gerência da Empresa ABC.

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta a fim de indicar que ela está de acordo com o vosso entendimento e concordância dos termos para o trabalho de compilar as demonstrações financeiras descritas acima e das responsabilidades de ambas as partes.

[*Outra informação relevante.*]

[*Incluir outra informação, tal como honorários, faturação e outros termos do acordo, como apropriado.*]

XYZ & C.<sup>a</sup>

Acusada a receção em nome da Empresa ABC

(assinado)

.....

Nome e Título

Data

**Apêndice 2**

(Ver parágrafo A63)

**Exemplos de relatórios de compilação**

**Trabalho de compilação relativo a demonstrações financeiras de finalidade geral**

- Exemplo 1: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral.

**Trabalho de compilação relativo a demonstrações financeiras de finalidade especial**

- Exemplo 2: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral modificado.

**Trabalhos de compilação relativos a informação financeira preparada para uma finalidade especial onde o uso ou distribuição dessa informação financeira é restrito aos destinatários a quem se dirige**

- Exemplo 3: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística especificada num contrato.
- Exemplo 4: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística selecionada pela gerência de uma entidade relativamente a informação financeira requerida para efeitos internos.
- Exemplo 5: Relatório de um trabalho para compilar informação financeira que é um elemento, conta ou item a ser [*inserir referência apropriada à informação exigida para efeitos de cumprimento regulatório*].

**Exemplo 1: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral.**

- **As demonstrações financeiras de finalidade geral exigidas nos termos da lei ou regulamento aplicável especificam que as demonstrações financeiras da entidade são preparadas aplicando a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME).**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[À gerência da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem a demonstração da posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração dos resultados integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo nessa data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Executámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista) “Trabalhos de Compilação”.

Utilizámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME) e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e a correção e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com a IFRS para PME.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

**Exemplo 2: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando um referencial de relato financeiro de finalidade geral modificado.**

- **As demonstrações financeiras estão preparadas usando um referencial de relato financeiro adotado pela gerência com modificações.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME) excluindo o tratamento do ativo tangível que foi revalorizado em vez de estar ao custo histórico.**
- **O uso ou distribuição das demonstrações financeiras não é restrito.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[À gerência da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem a demonstração da posição financeira da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1, a demonstração dos resultados integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo nessa data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Executámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista) “Trabalhos de Compilação”.

Utilizámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras de acordo com a base contabilística descrita na Nota X destas demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e a correção e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com a base contabilística descrita na Nota X.

Como referido na Nota X, as demonstrações financeiras estão preparadas e apresentadas de acordo com a Norma Internacional de Relato Financeiro para Pequenas e Médias Empresas (IFRS para PME), excluindo os edifícios que estão revalorizados em vez de estarem ao custo histórico. As demonstrações financeiras são preparadas para a finalidade descrita na Nota Y. Consequentemente, tais demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outros fins.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

**Exemplo 3: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contabilística especificada num contrato.**

- **As demonstrações financeiras estão preparadas para cumprir as cláusulas de um contrato, aplicando a base contabilística especificada no contrato.**
- **O profissional foi contratado por um terceiro que não é a gerência nem os encarregados da governação da entidade.**
- **As demonstrações financeiras destinam-se a serem utilizadas apenas pelas partes especificadas no contrato.**
- **O uso ou distribuição do relatório do profissional é restrito aos utilizadores das demonstrações financeiras especificadas no contrato.**

RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[À parte contratante<sup>1</sup>]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC (a “Sociedade”) com base na informação proporcionada pela sua gerência. Estas demonstrações financeiras compreendem [listar todos os elementos das demonstrações financeiras preparadas na base contabilística especificada no contrato e a data e período a que se referem].

Executámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista) “Trabalhos de Compilação”.

Utilizámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para assessorar a gerência na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras de acordo com a base contabilística descrita na Nota X destas demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e a correção e plenitude da informação usada para as compilar são da responsabilidade da gerência.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos foi proporcionada pela gerência para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com a base contabilística descrita na Nota X.

Como referido na Nota X, as demonstrações financeiras estão preparadas e apresentadas de acordo com a Cláusula Z do Contrato da Sociedade com a Empresa XYZ Limitada datado de [inserir data do contrato relevante] (o “Contrato”), e para a finalidade descrita na Nota Y. Consequentemente, tais demonstrações financeiras são para uso exclusivo das partes especificadas no Contrato e podem não ser adequadas para outros fins.

A nossa compilação destina-se apenas às partes especificadas no Contrato e não deve ser distribuído a outros.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

<sup>1</sup> Alternativamente, o destinatário apropriado especificado no contrato relevante.

**Exemplo 4: Relatório de um trabalho para compilar demonstrações financeiras usando uma base contábilística selecionada pela gerência de uma entidade relativamente a informação financeira requerida para efeitos internos.**

- **As demonstrações financeiras estão preparadas usando um referencial de relato financeiro de finalidade especial e para serem usadas apenas pela gerência para efeitos internos.**
- **As demonstrações financeiras incorporam alguns acréscimos e compreendem apenas um balanço, uma demonstração dos resultados e uma única nota que refere a base contábilística usada.**
- **As demonstrações financeiras destinam-se a serem utilizadas apenas pela gerência.**
- **O uso e distribuição do relatório do profissional são restritos à gerência.**

[À gerência da Sociedade ABC]

Compilámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC com base na informação que nos proporcionaram. Estas demonstrações financeiras compreendem o balanço da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1 e uma demonstração dos resultados para o ano findo nessa data.

Executámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista) “Trabalhos de Compilação”.

Utilizámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação destas demonstrações financeiras de acordo com a base contábilística descrita na Nota X destas demonstrações financeiras e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e a correção e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar estas demonstrações financeiras. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se estas demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com a base contábilística descrita na Nota X.

A Nota X refere a base contábilística pela qual as demonstrações financeiras foram preparadas e a sua finalidade está descrita na Nota Y. Consequentemente, estas demonstrações financeiras são para vosso uso exclusivo e podem não ser adequadas para outros fins.

A nossa compilação destina-se apenas para vosso uso enquanto gerência da Sociedade e não deve ser distribuído a outros.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]

**Exemplo 5: Relatório de um trabalho para compilar informação financeira que é um elemento, conta ou item a ser [inserir referência apropriada à informação exigida para efeitos de cumprimento regulatório].**

- **A informação financeira está preparada para uma finalidade especial, isto é, para cumprir requisitos de relato financeiro estabelecidos por um regulador, de acordo com as diretivas por ele estabelecidas e que prescrevem a forma e conteúdo da informação financeira.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento.**
- **A informação financeira destina-se a satisfazer as necessidades de utilizadores particulares e o uso dessa informação é restrita a esses utilizadores.**
- **A distribuição do relatório do profissional é restrita aos utilizadores.**

## RELATÓRIO DE COMPILAÇÃO

[À gerência da Sociedade ABC]

Compilámos o mapa anexo [*identificar a informação financeira compilada*] da Sociedade ABC em 31 de dezembro de 20X1 (“o Mapa”) baseado na informação que nos proporcionaram.

Executámos este trabalho de compilação de acordo com a Norma Internacional de Serviços Relacionados 4410 (Revista) “Trabalhos de Compilação”.

Utilizámos os nossos conhecimentos de contabilidade e relato financeiro para vos assessorar na preparação e apresentação do Mapa tal como prescrito por [*inserir nome do regulador relevante*] e cumprimos os requisitos éticos relevantes, incluindo os princípios da integridade, objetividade e competência e zelo profissional.

Estas demonstrações financeiras e a correção e plenitude da informação usada para as compilar são da vossa responsabilidade.

Dado que um trabalho de compilação não é um trabalho de garantia de fiabilidade, não nos é exigido que verifiquemos a correção e plenitude da informação que nos proporcionaram para compilar o Mapa. Consequentemente, não expressamos uma opinião de auditoria ou uma conclusão de revisão sobre se o Mapa está preparado de acordo com [*inserir nome do, ou referência ao, referencial de relato financeiro aplicável como especificado pelo regulador*].

Como referido na Nota X, o Mapa está preparado e apresentado na base prescrita por [*inserir nome do, ou referência ao, referencial de relato financeiro aplicável como especificado pelo regulador*], para a Sociedade ABC [*inserir nome do regulador relevante*]. Consequentemente, o Mapa é para ser usado apenas em conjugação com essa finalidade e pode não ser adequado para outros fins.

A nossa compilação destina-se apenas para uso da Sociedade ABC e do Regulador F e não deve ser distribuído a outros.

[Assinatura]

[Data]

[Domicílio]