

## NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TO 3410, DE 13 DE ABRIL DE 2023

Aprova a NBC TO 3410 – Trabalho de Asseguração para Declarações de Emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) e de Mudanças Climáticas.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a IFAC que autorizou, no Brasil, o CFC e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, como tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISAE 3410 da IFAC:

### NBC TO 3410 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO PARA DECLARAÇÕES DE EMISSÕES DE GASES DE EFEITO ESTUFA (GEE) E DE MUDANÇAS CLIMÁTICAS

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Introdução</b>	<b>1</b>
Alcance	2 – 11
Data da vigência	12
<b>Objetivos</b>	<b>13</b>
<b>Definições</b>	<b>14</b>
<b>Requisitos</b>	
NBC TO – 3000	15
Aceitação e continuidade do trabalho	16 – 18
Planejamento	19
Materialidade no planejamento e na execução do trabalho	20 – 22
Entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, e identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	23 – 34
Respostas gerais aos riscos avaliados de distorção relevante e procedimentos adicionais	35 – 56
Uso do trabalho de outros profissionais	57
Representações formais	58 – 60
Eventos subsequentes	61
Informações comparativas	62 – 63
Outras Informações	64
Documentação	65 – 70

Revisão do controle de qualidade do trabalho	71
Elaboração da conclusão de asseguarção	72 – 75
Conteúdo do relatório de asseguarção	76 – 77
Outros requisitos de comunicação	78
<b>Aplicação e outros materiais explicativos</b>	
Introdução	A1 – A7
Definições	A8– A16
NBC TO 3000	A17
Aceitação e continuidade do trabalho	A18 – A37
Planejamento	A38 – A43
Materialidade no planejamento e na execução do trabalho	A44 – A51
Entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, e identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	A52 – A89
Respostas gerais aos riscos avaliados de distorção relevante e procedimentos adicionais	A90 – A112
Uso do trabalho de outros profissionais	A113 – A115
Declarações por escrito	A116
Eventos subsequentes	A117
Informações comparativas	A118 – A123
Outras informações	A124 – A126
Documentação	A127 – A129
Revisão do controle de qualidade do trabalho	A130
Elaboração da conclusão de asseguarção	A131 – A133
Conteúdo do relatório de asseguarção	A134 – A152
<b>Apêndice 1 – Emissões, remoções e deduções de emissões</b>	
<b>Apêndice 2 – Exemplos de relatórios de asseguarção sobre declarações de GEE</b>	

## Introdução

1. Considerando-se a relação entre as emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) e as mudanças climáticas, muitas entidades estão quantificando suas emissões de GEE para fins de gestão interna e muitas também estão preparando declaração de GEE:
  - (a) como parte de regime de divulgação regulatória;
  - (b) como parte de regime de comércio de emissões; ou
  - (c) para informar os investidores e outros de forma voluntária. Divulgações voluntárias podem ser, por exemplo, publicadas como documento independente; incluídas como parte de relatório de sustentabilidade mais amplo ou no relatório anual da entidade; ou feitas para suportar a inclusão em "registro de carbono".

## **Alcance**

2. Esta Norma trata de trabalhos de asseguarção para emissão de relatório sobre a declaração de GEE da entidade.
3. A conclusão do auditor independente em trabalho de asseguarção pode abranger informações além da declaração de GEE, por exemplo, quando o auditor independente é contratado para emitir relatório de asseguarção sobre relatórios de sustentabilidade do qual a declaração de GEE é apenas uma parte. Nesses casos (ver itens A1 e A2):
  - (a) esta Norma se aplica aos procedimentos de asseguarção executados no que diz respeito à declaração de GEE, exceto quando a declaração de GEE for parte menor das informações gerais sujeitas à asseguarção; e
  - (b) a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão (ou outra norma que trate de assunto específico) aplica-se a procedimentos de asseguarção realizados em relação ao restante das informações cobertas pela conclusão do auditor independente.
4. Esta Norma não trata de, ou fornece orientação específica para, trabalhos de asseguarção para emissão de relatório sobre o seguinte:
  - (a) declarações de emissões diferentes de emissões de GEE, por exemplo, óxidos de nitrogênio (NOx) e dióxido de enxofre (SO<sub>2</sub>). Esta Norma, no entanto, pode fornecer orientações para tais trabalhos (NOx [isso é, NO e NO<sub>2</sub>, que diferem do GEE óxido nítrico, N<sub>2</sub>O] e SO<sub>2</sub> estão associados com a "chuva ácida", e não com mudanças climáticas);
  - (b) outras informações relacionadas a GEE, tais como as "pegadas de carbono" do ciclo de vida do produto, informações de base hipotéticas e indicadores-chave de desempenho com base nos dados de emissões (ver item A3); ou
  - (c) instrumentos, processos ou mecanismos, tais como projetos de compensação, utilizados por outras entidades como deduções de emissões. No entanto, quando a declaração de GEE da entidade inclui deduções de emissões sujeitas à asseguarção, os requisitos da presente Norma se aplicam em relação a essas deduções de emissões, conforme apropriado (ver item 76(f)).

## **Trabalhos de relatórios diretos e baseados em afirmações**

5. A Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguarção (Estrutura Conceitual) informa que o trabalho de asseguarção pode ser trabalho baseado em afirmações ou trabalho de relatórios diretos. Esta Norma trata apenas de trabalhos baseados em afirmações (ver item 12(a)(ii) da NBC TO 3000).

## ***Procedimentos para trabalhos de asseguarção razoável e de asseguarção limitada***

6. A Estrutura de Asseguarção observa que o trabalho de asseguarção pode ser trabalho de asseguarção razoável ou trabalho de asseguarção limitada (ver item 12(a)(i) e (b) da NBC TO 3000). Esta Norma trata de ambos os trabalhos de asseguarção razoável e limitada.
7. Em trabalhos de asseguarção razoável e de asseguarção limitada referentes à declaração de GEE, o auditor independente escolhe uma combinação de procedimentos de asseguarção, que

inclui: inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Determinar os procedimentos de asseguarção a serem executados em determinado trabalho é uma questão de julgamento profissional. Uma vez que declarações de GEE cobrem grande variedade de circunstâncias, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos podem variar consideravelmente de trabalho para trabalho.

8. Salvo indicação contrária, cada requisito desta Norma aplica-se a ambos os trabalhos de asseguarção razoável e limitada. Uma vez que o nível de asseguarção obtido em trabalho de asseguarção limitada é inferior ao obtido em trabalho de asseguarção razoável, os procedimentos que o auditor independente realiza em trabalho de asseguarção limitada variam em natureza e são menos extensos que os de trabalho de asseguarção razoável (ver item 12(a)(iii) da NBC TO 3000). Os requisitos que se aplicam a apenas um ou o outro tipo de trabalho foram apresentados com a letra "L" (asseguarção limitada) ou "R" (asseguarção razoável) após o número do item. Apesar de alguns procedimentos serem necessários apenas para trabalhos de asseguarção razoável, eles podem ser adequados em alguns trabalhos de asseguarção limitada (ver também o item A90, que descreve as principais diferenças entre os procedimentos adicionais do auditor independente para trabalho de asseguarção razoável e trabalho de asseguarção limitada para declaração de GEE) (ver itens A4 e A90).

#### ***Relação com a NBC TO 3000***

9. O auditor independente deve cumprir a NBC TO 3000 e esta Norma ao realizar trabalho de asseguarção para relatar a declaração de GEE da entidade. Esta Norma complementa, mas não substitui a NBC TO 3000 e expande como a NBC TO 3000 deve ser aplicada em trabalho de asseguarção para relatar a declaração de GEE da entidade (ver item A17).
10. A conformidade com a NBC TO 3000 exige, entre outras coisas, a conformidade com as disposições do Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01) e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade relacionadas a trabalhos de asseguarção, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam pelo menos tão exigentes (ver itens 3(a), 20 e 34 da NBC TO 3000). Também exige que o sócio responsável pelo trabalho seja membro de firma que aplique a NBC PA 01 (ver itens 3(b) e 31(a) da NBC TO 3000), ou outros requisitos profissionais, ou requisitos legais regulamento, que sejam pelo menos tão exigentes quanto o NBC PA 01 (Ver itens A5 e A6).
11. Quando o trabalho estiver sujeito a leis ou regulamentos locais ou disposições de regime de comércio de emissões, esta Norma não se sobrepõe a essas leis, regulamentos ou disposições. No caso de leis ou regulamentos locais ou disposições de regime de comércio de emissões diferirem desta Norma, o trabalho conduzido de acordo com leis ou regulamentos locais ou disposições de regime especial não estará automaticamente em conformidade com esta Norma. O auditor independente pode declarar que cumpriu com esta Norma além de cumprir com leis ou regulamentos locais ou as disposições do regime de comércio de emissões só quando cumpridos todos os requisitos aplicáveis da presente Norma (ver item A7).

### **Data da vigência**

12. Esta Norma é aplicável a relatórios de asseguração que cobrem períodos findos em, ou após, 30 de setembro de 2013.

### **Objetivos**

13. Os objetivos do auditor independente são:

- (a) obter asseguração razoável ou limitada, conforme apropriado, de que a declaração de GEE é livre de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, permitindo que o auditor independente expresse uma conclusão que transmita esse nível de asseguração;
- (b) emitir relatório, de acordo com as constatações do auditor independente, sobre se:
  - (i) no caso de trabalho de asseguração razoável, a declaração de GEE é elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis; ou
  - (ii) no caso de trabalho de asseguração limitada, nada chegou ao conhecimento do auditor independente que o leve a acreditar, com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas, que a declaração de GEE não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis; e
- (c) comunicar-se conforme requerido por esta Norma, de acordo com as constatações do auditor independente.

### **Definições**

14. Para fins desta Norma, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos e as definições da NBC TO 3000 também se aplicam a esta Norma:

- (a) Critérios aplicáveis – os critérios utilizados pela entidade para quantificar e relatar suas emissões na declaração de GEE.
- (b) Afirmações – declarações da entidade, explícitas ou não, que são incorporadas na declaração de GEE, conforme utilizadas pelo auditor independente para considerar os diferentes tipos de potenciais distorções que podem ocorrer.
- (c) Ano-base – ano específico ou média ao longo de vários anos, contra o qual as emissões da entidade são comparadas ao longo do tempo.
- (d) Sistema de limitações e comércio – sistema que define os limites de emissões gerais, aloca licenças de emissões para os participantes e permite o comércio de licenças e créditos de emissão entre eles.
- (e) Informações comparativas – quantidades e divulgações constantes na declaração de GEE em relação a um ou mais períodos anteriores.
- (f) Emissões – os GEEs que, durante período relevante, foram emitidos para a atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera se não fossem capturados e canalizados para sumidouro. As emissões podem ser classificadas como:

- Emissões diretas (também conhecidas como emissões de Escopo 1), provenientes de fontes que são de propriedade da entidade ou controladas por ela (ver item A8).
  - Emissões indiretas, são consequência das atividades da entidade, mas ocorrem em fontes que são propriedade de outra entidade ou controladas por ela. Podem ainda ser classificadas como:
    - Emissões de Escopo 2, que são as emissões associadas à energia que é transferida para a entidade e consumida por ela (ver item A9).
    - Emissões de Escopo 3, que são todas as outras emissões indiretas (ver item A10).
- (g) Dedução de emissões – qualquer item incluído na declaração de GEE da entidade que seja deduzido do total das emissões relatadas, mas que não seja remoção. Normalmente inclui compensações compradas, mas, também, pode incluir uma variedade de outros instrumentos ou mecanismos, tais como créditos de desempenho e licenças que foram reconhecidos por regime regulatório ou outro regime do qual a entidade é parte (ver itens A11 e A12).
- (h) Fator de emissões – fator matemático ou taxa para converter a medida de atividade (por exemplo, litros de combustível consumido, quilômetros percorridos, número de animais de criação ou toneladas de produto produzido) na estimativa da quantidade de GEE associados a essa atividade.
- (i) Regime de comércio de emissões – abordagem baseada no mercado, usada para controle de GEE por meio do fornecimento de incentivos econômicos para alcançar reduções das emissões desses gases.
- (j) Entidade – pessoa jurídica, entidade econômica ou parte identificável de entidade jurídica ou econômica (por exemplo, uma única fábrica ou outra forma de instalação, tal como aterro), ou combinações de entidades legais ou outros tipos de entidade ou partes dessas entidades (por exemplo, empreendimento conjunto (*joint venture*) às quais se referem às emissões na declaração de GEE.
- (k) Fraude – ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.
- (l) Procedimentos adicionais – procedimentos realizados em resposta aos riscos de distorção relevante avaliados, incluindo testes de controle (se houver), testes de detalhes e procedimentos analíticos.
- (m) Declaração de GEE – declaração estabelecendo elementos constitutivos e quantificação das emissões de GEE da entidade para o período (às vezes conhecida como declaração de emissões) e, quando aplicável, informação comparativa e notas explicativas incluindo o resumo de quantificação significativa e políticas de elaboração de relatórios. A declaração de GEE da entidade também pode incluir uma lista categorizada de remoções ou deduções de emissões. Quando o trabalho não abranger a declaração inteira de GEE, o termo "Declaração de GEE" deve ser lido como a parte que está coberta pelo trabalho. A

declaração de GEE é a informação que é objeto do trabalho (ver item 12(x) da NBC TO 3000).

- (n) Gases de efeito estufa (GEE) – dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e quaisquer outros gases que, de acordo com os critérios aplicáveis, devem ser incluídos na declaração de GEE, tais como: metano, óxido nitroso, hexafluoreto de enxofre, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbonetos e clorofluorcarbonetos. Gases diferentes de dióxido de carbono são expressos, muitas vezes, em termos de emissões equivalentes de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Limite organizacional – limite que determina quais operações devem ser incluídas na declaração de GEE da entidade.
- (p) Materialidade de execução – quantidade ou quantidades definidas pelo auditor independente como sendo inferior(es) à materialidade da declaração de GEE para se reduzir a nível adequadamente baixo a probabilidade de que o agregado de distorções não detectadas e não corrigidas exceda a materialidade para a declaração de GEE. Se aplicável, a materialidade de execução também se refere à quantidade ou às quantidades fixada(s) pelo auditor independente como menores do que o nível ou os níveis de materialidade para tipos específicos de emissões ou divulgações.
- (q) Compensação comprada – dedução de emissões em que a entidade paga pela redução das emissões de outra entidade (redução de emissões) ou pelo aumento de remoções de outra entidade (melhoria de remoções), em comparação com uma linha de base hipotética (ver item A13).
- (r) Quantificação – processo de determinar a quantidade de GEE que se relaciona com a entidade, direta ou indiretamente, conforme emitido (ou removido) por determinadas fontes (ou sumidouros).
- (s) Remoção – GEEs que a entidade, durante o período, removeu da atmosfera, ou que seriam emitidos para a atmosfera, caso não fossem capturados e canalizados para sumidouro (ver item A14).
- (t) Instalação significativa – instalação que tem significância individual devido ao tamanho VOLUME de suas emissões em relação às emissões agregadas incluídas na declaração de GEE, ou devido à sua natureza específica ou a circunstâncias suscetíveis de dar origem a riscos específicos de distorção relevante (ver itens A15 e A16).
- (u) Sumidouro – processo ou unidade física que remove GEE da atmosfera.
- (v) Fonte – processo ou unidade física que libera GEE na atmosfera.
- (w) Tipo de emissão – agrupamento de emissões baseado, por exemplo, na fonte de emissão, tipo de gás, região ou instalação.

## **Requisitos**

### **NBC TO 3000**

15. O auditor independente não deve declarar o cumprimento desta Norma, a menos que tenha cumprido com os requisitos desta Norma e da NBC TO 3000 (ver itens A5, A6, A17, A21, A22, A37 e A127).

### **Aceitação e continuidade do trabalho**

#### ***Habilidade, conhecimento e experiência***

16. O sócio do trabalho deve:

- (a) ter habilidades conhecimento e experiência em asseguração suficientes, e competência suficiente para a quantificação e elaboração de relatórios de emissões, para aceitar a responsabilidade sobre a conclusão da asseguração; e
- (b) certificar-se que a equipe de trabalho e quaisquer especialistas externos do auditor possuam coletivamente as competências profissionais necessárias, incluindo as relativas à quantificação e elaboração de relatórios de emissões e à asseguração, para executar o trabalho de asseguração de acordo com esta Norma. (ver itens A18 e A19).

#### ***Condições prévias para o trabalho***

17. Para determinar se as condições prévias para o trabalho estão presentes:

- (a) O sócio do trabalho deve determinar que a declaração de GEE e o trabalho têm alcance suficiente para serem úteis para usuários previstos, considerando, em especial (ver item A20):
  - (i) se a declaração de GEE deve excluir emissões significativas que foram, ou poderiam ser prontamente quantificadas, se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias;
  - (ii) se o trabalho for excluir a asseguração sobre emissões significativas, relatadas pela entidade, se tais exclusões são razoáveis nas circunstâncias; e
  - (iii) se o trabalho deve, para incluir asseguração com relação às deduções de emissões, se a natureza da asseguração que o auditor independente vai obter com relação às deduções e se o conteúdo previsto do relatório de asseguração com relação a elas são claro, razoáveis nas circunstâncias e compreendido pela parte contratante (ver itens A11 e A12).
- (b) Ao avaliar a adequação dos critérios aplicáveis, conforme requerido pelos itens 24(b)(ii) e 41 da NBC TO 3000, o auditor independente deve determinar se os critérios abrangem no mínimo (ver itens de A23 a A26):
  - (i) o método de determinação do limite organizacional da entidade (ver itens A27 e A28);
  - (ii) os GEE a serem contabilizados;

- (iii) métodos de quantificação aceitáveis, incluindo métodos para fazer ajustes para o ano-base (se aplicável); e
  - (iv) divulgações adequadas de forma que usuários possam entender os julgamentos significativos feitos na elaboração da declaração de emissões de GEE (ver itens de A29 a A34).
- (c) O auditor independente deve obter a concordância da administração da entidade de que esta reconhece e entende sua responsabilidade:
- (i) pelo planejamento, pela implementação e pela manutenção do controle interno como a entidade determina ser necessário para permitir a elaboração da declaração de GEE que seja livre de distorções relevantes, seja devido a fraude ou erro;
  - (ii) pela elaboração de sua declaração de GEE de acordo com os critérios aplicáveis (ver item A35); e
  - (iii) pela referência ou descrição em sua declaração de GEE dos critérios aplicáveis utilizados e, quando não prontamente aparente nas circunstâncias de trabalho, quem os desenvolveu (ver item A36).

### ***Concordância com os termos do trabalho***

18. Os termos acordados do trabalho requeridos pelo item 27 da NBC TO 3000 devem incluir (ver item A37):
- (a) o objetivo e o alcance do trabalho;
  - (b) as responsabilidades do auditor independente;
  - (c) as responsabilidades da entidade, incluindo aquelas descritas no item 17(c);
  - (d) a identificação dos critérios aplicáveis para a elaboração da declaração de GEE;
  - (e) referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor independente e uma declaração de que pode haver circunstâncias nas quais o relatório pode ter forma e conteúdo diferentes do esperado; e
  - (f) o reconhecimento de que a entidade concorda em fornecer declarações por escrito no momento da conclusão do trabalho.

### **Planejamento**

19. Ao planejar o trabalho conforme requerido no item 40 da NBC TO 3000, o auditor independente deve (ver itens de A38 a A41):
- (a) identificar as características do trabalho que definem o seu alcance;
  - (b) definir os objetivos do relatório do trabalho para planejar a época e a natureza das comunicações requeridas;

- (c) considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor independente, são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho;
- (d) considerar os resultados da aceitação do trabalho ou da continuidade dos procedimentos e, quando aplicável, se o conhecimento adquirido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade é relevante;
- (e) definir a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para executar o trabalho, incluindo a participação de especialistas e de outros profissionais (ver itens A42 e A43); e
- (f) determinar o impacto das atividades de auditoria interna da entidade, se houver, sobre o trabalho.

### **Materialidade no planejamento e na execução do trabalho**

#### ***Determinação de materialidade e materialidade de execução ao planejar o trabalho***

- 20. Ao estabelecer a estratégia global do trabalho, o auditor independente deve determinar a materialidade para a declaração de GEE (ver itens de A44 a A50).
- 21. O auditor independente deve determinar a materialidade de execução para fins de avaliação dos riscos de distorção relevante e determinação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos adicionais.

#### ***Revisão no decorrer do trabalho***

- 22. O auditor independente deve rever a materialidade da declaração de GEE em caso de tomar conhecimento de informações durante o trabalho que teriam levado o auditor independente a determinar inicialmente uma quantidade diferente (ver item A51).

### **Entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, e identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante**

#### ***Obtenção de u entendimento sobre a entidade e seu ambiente***

- 23. O auditor independente deve obter os seguintes entendimentos (ver itens A52 e A53):
  - (a) fatores relevantes relacionados ao setor de atividade, regulamentos e outros fatores externos, incluindo os critérios aplicáveis;
  - (b) a natureza da entidade, incluindo:
    - (i) a natureza das operações incluídas no limite organizacional da entidade, incluindo (ver itens A27 e A28):
      - a. as fontes e a integridade das emissões e, se houver, sumidouros e deduções de emissões;

- b. a contribuição de cada uma para o total de emissões da entidade; e
  - c. as incertezas associadas com as quantidades relatadas na declaração de GEE (ver itens de A54 a A59);
  - (ii) alterações em relação ao período anterior na natureza ou na extensão das operações, inclusive se existiram quaisquer fusões, aquisições ou vendas de fontes de emissões, ou terceirização de funções com emissões significativas; e
  - (iii) a frequência e a natureza das interrupções de operações (ver item A60);
- (c) a seleção e a aplicação pela entidade de métodos de quantificação e de suas políticas de elaboração de relatório, incluindo as razões para mudanças desses e o potencial de dupla contagem das emissões na declaração de GEE;
- (d) os requisitos dos critérios aplicáveis pertinentes às estimativas, incluindo divulgações relacionadas;
- (e) o objetivo e a estratégia de mudanças climáticas da entidade, se houver, e os riscos econômicos, regulatórios, físicos e de reputação associados (ver item A61);
- (f) a supervisão das informações de emissões da entidade e a responsabilidade pelas mesmas;
- (g) se a entidade tem departamento de auditoria interna e, em caso afirmativo, suas atividades e principais constatações relacionadas às emissões.

***Procedimentos para obtenção de entendimento e para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante***

24. Os procedimentos para obtenção de entendimento da entidade e de seu ambiente, e para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, devem incluir os seguintes aspectos (ver itens A52, A53 e A62):
- (a) indagações daqueles dentro da entidade que, no julgamento do auditor independente, têm informações que podem auxiliar na identificação e na avaliação dos riscos de distorção relevante devido à fraude ou erro;
  - (b) procedimentos analíticos (ver itens de A63 a A65); e
  - (c) observação e inspeção (ver itens de A66 a A68).

***Obtenção de entendimento do controle interno da entidade***

***Asseguração limitada***

- 25L. Para controle interno relevante para a quantificação das emissões e elaboração de relatórios, como base para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, o auditor independente deve obter entendimento, por meio de indagações, sobre (ver itens A52, A53, A69 e A70):
- (a) o ambiente de controle;

- (b) o sistema de informação, incluindo os processos de negócios relacionados, e a comunicação dos papéis e das responsabilidades dos envolvidos na elaboração de relatórios de emissões, e questões significativas relacionadas com elaboração de relatórios de emissões; e
- (c) os resultados do processo de avaliação de risco da entidade.

### **Asseguração razoável**

25R. O auditor independente deve obter entendimento sobre os seguintes componentes do controle interno da entidade, relativos à quantificação das emissões e elaboração de relatórios, como base para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante (ver itens A52, A53 e A70):

- (a) o ambiente de controle;
- (b) o sistema de informação, incluindo os processos de negócios relacionados, e a comunicação dos papéis e responsabilidades dos envolvidos na elaboração de relatórios de emissões, e questões significativas relacionadas com elaboração de relatórios de emissões;
- (c) o processo de avaliação de risco da entidade; e
- (d) as atividades de controle relevantes para o trabalho, sendo aquelas que o auditor independente julgar necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante em nível de afirmação, e de planejamento de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Um trabalho de asseguração não requer entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada tipo significativo de emissão e divulgação na declaração de GEE, ou a cada afirmação relevante (ver itens A71 e A72); e
- (e) monitoramento de controles.

26R. Ao obter o entendimento requerido pelo item 25R, o auditor independente deve avaliar o planejamento dos controles e determinar se eles foram implementados por meio da realização de procedimentos, além da indagação do pessoal da entidade (ver itens A52 e A53):

### ***Outros procedimentos para obtenção de entendimento e para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante***

- 27. Se o sócio do trabalho já realizou outros trabalhos para a entidade, ele deve considerar se as informações obtidas são relevantes para a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante (ver item A73).
- 28. O auditor independente deve fazer indagações à administração e a outras pessoas dentro da entidade, conforme apropriado, para determinar se elas têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitos ou supostos de fraude ou de não conformidade com leis e regulamentos que afetam a declaração de GEE (ver itens de A84 a A86).
- 29. O sócio do trabalho, outros membros-chave da equipe de trabalho e especialistas-chave externos contratados pelo auditor independente devem discutir a suscetibilidade da declaração de GEE da entidade à distorção relevante, seja devido a fraude ou erro, e a aplicação dos critérios aplicáveis aos fatos e às circunstâncias da entidade. O sócio do trabalho deve

determinar quais assuntos devem ser comunicados aos membros da equipe de trabalho e a especialistas externos do auditor independente não envolvidos na discussão.

30. O auditor independente deve avaliar se os métodos de quantificação da entidade e as políticas de elaboração de relatório, incluindo a determinação do limite organizacional da entidade, são apropriados para suas operações e são consistentes com os critérios aplicáveis e com as políticas de quantificação e de divulgação de relatórios utilizadas no setor relevante e em períodos anteriores.

***Realização de procedimentos no local das instalações da entidade***

31. O auditor independente deve determinar se é necessário nas circunstâncias do trabalho realizar os procedimentos no local de instalações significativas (ver itens A15, A16 e de A74 a A77).

***Auditoria interna***

32. Quando a entidade tiver departamento de auditoria interna que é relevante para o trabalho, o auditor independente deve (ver item A78):

- (a) determinar se, e em que extensão, deve usar trabalhos específicos da auditoria interna; e
- (b) se usar o trabalho específico do departamento de auditoria interna, determinar se este é adequado para os fins do trabalho.

***Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante***

***Asseguração limitada***

- 33L. O auditor independente deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante:

- (a) no nível da declaração de GEE (ver itens A79 e A80); e
- (b) para os tipos relevantes de emissões e divulgações (ver item A81), como a base para o planejamento e a realização de procedimentos cujas natureza, época e extensão:
- (c) são sensíveis aos riscos avaliados de distorção relevante; e
- (d) permitem que o auditor independente obtenha asseguração limitada sobre se a declaração de GEE foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

***Asseguração razoável***

- 33R. O auditor independente deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante:

- (a) no nível da declaração de GEE (ver itens A79 e A80); e
- (b) no nível de afirmação para tipos relevantes de emissões e divulgações (ver itens 81 e A84), como a base para o planejamento e a realização de procedimentos cujas natureza, época e extensão (ver item A83):
- (c) são sensíveis aos riscos avaliados de distorção relevante; e
- (d) permitem que o auditor independente obtenha asseguração limitada sobre se a declaração de GEE foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

### ***Causas de riscos de distorção relevante***

34. Ao executar os procedimentos requeridos pelos itens 33L ou 33R, o auditor independente deve considerar pelo menos os seguintes fatores (ver itens de A84 a A89):
- (a) a probabilidade de distorções intencionais na declaração de GEE (ver itens de A84 a A86);
  - (b) a probabilidade de não conformidade com as disposições das leis e dos regulamentos geralmente reconhecidos por ter efeito direto sobre o conteúdo da declaração de GEE (ver item A87);
  - (c) a probabilidade da omissão de emissão potencialmente significativa (ver item A88(a));
  - (d) mudanças econômicas ou regulatórias significativas (ver item A88(b));
  - (e) a natureza das operações (ver item A88(c));
  - (f) a natureza dos métodos de quantificação (ver item A88(d));
  - (g) o grau de complexidade na determinação do limite organizacional, e se as partes relacionadas estão envolvidas (ver itens A27 e A28);
  - (h) se existem emissões significativas que estão fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outra forma pareçam ser incomuns (ver item A88(e));
  - (i) o grau de subjetividade na quantificação das emissões (ver item A88(e));
  - (j) se emissões de Escopo 3 estão incluídas na declaração de GEE (ver item A88(f)); e
  - (k) como a entidade efetua estimativas significativas e prepara os dados em que estas se baseiam (ver item A88(g)).

### ***Respostas gerais aos riscos avaliados de distorção relevante e procedimentos adicionais***

35. O auditor independente deve planejar e implementar respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível da declaração de GEE (ver itens de A90 a A93).
36. O auditor independente deve planejar e executar procedimentos adicionais, cuja natureza, época e extensão cubram os riscos avaliados de distorção relevante, tendo em conta o nível de asseguração, razoável ou limitada, conforme apropriado (ver item A90).

### ***Asseguração limitada***

- 37L. Ao planejar e executar procedimentos adicionais de acordo com o item 36, o auditor independente deve (ver itens A90 e A94):
- (a) considerar as razões para a avaliação dada aos riscos de distorção relevante para tipos relevantes de emissões e divulgações (ver item A95); e
  - (b) obter evidências mais persuasivas quanto maior a avaliação de risco do auditor independente (ver item A97).

### ***Asseguração razoável***

- 37R. Ao planejar e executar procedimentos adicionais de acordo com o item 36, o auditor independente deve (ver itens A90 e A94):
- (a) considerar as razões para a avaliação dada aos riscos de distorção relevante para tipos relevantes de emissões e divulgações, incluindo (ver item A95):
    - (i) a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares dos tipos relevantes de emissão ou de divulgação (ou seja, risco inerente); e
    - (ii) se o auditor independente pretende confiar na eficácia operacional dos controles na determinação da natureza, da época e da extensão dos outros procedimentos (ver item A96); e
  - (b) obter evidências mais persuasivas quanto maior a avaliação de risco do auditor independente (ver item A97).

### ***Testes de controles***

- 38R. O auditor independente deve planejar e executar testes de controles para obter evidência apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controles relevantes se (ver item A90(a)):
- (a) o auditor independente pretende confiar na eficácia operacional dos controles na determinação da natureza, época e extensão dos outros procedimentos (ver item A96); ou
  - (b) os procedimentos diferentes de testes de controles não puderem por si só fornecer evidência apropriada e suficiente no nível de afirmação (ver item A98).
- 39R. Se forem detectados desvios nos controles nos quais o auditor independente pretende confiar, ele deve fazer indagações específicas para entender estas questões e suas possíveis consequências, e deve determinar se (ver item A90):
- (a) os testes de controles que foram executados fornecem uma base adequada para a confiabilidade nos controles;
  - (b) testes adicionais de controles são necessários;
- ou
- (c) os potenciais riscos de distorção relevante precisam ser tratados usando outros procedimentos.

### ***Outros procedimentos que não sejam testes de controles***

- 40R. Independentemente dos riscos avaliados de distorção relevante, o auditor independente deve planejar e executar testes de detalhes ou procedimentos analíticos, além de testes de controle, se houver, para cada tipo relevante de emissão e divulgação (ver itens A90 e A94).
- 41R. O auditor independente deve considerar se os procedimentos de confirmação externa devem ser executados (ver itens A90 e A99).

### ***Asseguração limitada***

#### ***Procedimentos analíticos realizados em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante***

42L. Se planejar e executar procedimentos analíticos, o auditor independente deve (ver itens A90(c) e de A100 a A102):

- (a) determinar a adequação de procedimentos analíticos específicos, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante e testes de detalhes, se houver;
- (b) avaliar a confiabilidade dos dados nos quais se baseia a expectativa do auditor independente em relação à quantidade dos índices registrados, considerando-se a fonte, a comparabilidade, a natureza e a relevância das informações disponíveis e os controles sobre a elaboração dos dados; e
- (c) desenvolver uma expectativa em relação às quantidades ou índices registrados.

43L. Se procedimentos analíticos identificam flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de quantidades ou índices esperados, o auditor independente deve indagar à entidade sobre tais diferenças. O auditor independente deve considerar as respostas a essas indagações para determinar se outros procedimentos são necessários nas circunstâncias (ver item A90(c)).

#### **Procedimentos sobre estimativas**

44L. Com base nos riscos avaliados de distorção relevante, o auditor independente deve (ver itens A103 e A104):

- (a) avaliar se:
  - (i) a entidade aplicou adequadamente os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para as estimativas; e
  - (ii) os métodos para fazer estimativas são adequados e foram aplicados de maneira uniforme, e se alterações, se houver, em estimativas relatadas ou no método de elaboração do período anterior são apropriadas às circunstâncias; e
- (b) considerar se outros procedimentos são necessários nas circunstâncias.

#### ***Aseguração razoável***

##### ***Procedimentos analíticos realizados em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante***

42R. Se planejar e executar procedimentos analíticos, o auditor independente deve (ver itens A90(c) e de A100 a A102):

- (a) determinar a adequação de procedimentos analíticos específicos para determinadas afirmações, levando em consideração os riscos avaliados de distorção relevante e testes de detalhes, se houver, para tais afirmações;
- (b) avaliar a confiabilidade dos dados nos quais se baseia a expectativa do auditor independente em relação às quantidades ou às taxas registradas, considerando-se a fonte, a comparabilidade, a natureza e a relevância das informações disponíveis e os controles sobre a elaboração dos dados; e

- (c) desenvolver uma expectativa em relação às quantidades ou aos índices registrados que seja suficientemente precisa para identificar possíveis distorções relevantes.

43R. Se procedimentos analíticos identificarem flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de quantidades ou taxas esperadas, o auditor independente deve investigar tais diferenças (ver item A90(c)):

- (a) indagando à entidade e obtendo evidências adicionais relevantes para as respostas da entidade; e
- (b) realizando outros procedimentos conforme necessário nas circunstâncias.

### **Procedimentos sobre estimativas**

44R. Com base nos riscos avaliados de distorção relevante, o auditor independente deve avaliar se (ver item A103):

- (a) a entidade aplicou adequadamente os requisitos dos critérios aplicáveis relevantes para as estimativas; e
- (b) os métodos para fazer estimativas são adequados e foram aplicados de maneira uniforme, e se alterações, se houver, em estimativas relatadas ou no método de elaboração em relação ao período anterior são apropriadas às circunstâncias.

45R. Ao responder a risco avaliado de distorção relevante, o auditor independente deve executar um ou mais procedimentos listados a seguir, levando em consideração a natureza das estimativas (ver item A103):

- (a) testar como a entidade elaborou a estimativa e os dados em que esta se baseia. Ao fazê-lo, o auditor independente deve avaliar se:
  - (i) o método de quantificação utilizado é adequado às circunstâncias; e
  - (ii) as premissas utilizadas pela entidade são razoáveis;
- (b) testar a eficácia operacional dos controles sobre como a entidade fez a estimativa, em conjunto com outros procedimentos adequados;
- (c) desenvolver uma estimativa pontual ou um intervalo para avaliar a estimativa da entidade.

Para essa finalidade:

- (i) se o auditor independente usa premissas ou métodos que diferem dos utilizados pela entidade, o auditor independente deve obter entendimento suficiente das premissas ou dos métodos utilizados pela entidade suficientes para estabelecer se a estimativa pontual ou o intervalo do auditor independente considera variáveis relevantes e avaliar qualquer diferença significativa em relação à estimativa pontual da entidade; e
- (ii) se o auditor independente conclui que é apropriado usar um intervalo, ele deve reduzi-lo, com base na evidência disponível, até que todos os resultados dentro do intervalo sejam considerados razoáveis.

### **Amostragem**

46. Se a amostragem for usada, o auditor independente, ao planejar a amostra, deve considerar a finalidade do procedimento e as características da população da qual a amostra será retirada (ver itens A90(b) e A105).

### ***Fraude, leis e regulamentos***

47. O auditor independente deve responder adequadamente à fraude ou suspeita de fraude e não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificados durante o trabalho (ver itens A106 e A107).

### ***Asseguração limitada***

#### ***Procedimentos relacionados com o processo de agregação de declaração de GEE***

48L. Os procedimentos do auditor independente devem incluir os seguintes procedimentos relacionados com o processo de agregação de declaração de GEE (ver item A108):

- (a) fazer a concordância ou conciliação da declaração de GEE com os registros subjacentes; e
- (b) obter, por meio de indagação à entidade, entendimento dos ajustes materiais efetuados durante a elaboração da declaração de GEE e considerar se outros procedimentos são necessários nas circunstâncias.

#### ***Determinação sobre se procedimentos adicionais são necessários no trabalho de asseguração limitada***

49L. Se o auditor independente toma conhecimento de questões que o leve a acreditar que a declaração de GEE pode estar distorcida de maneira relevante, o auditor independente deve planejar e executar procedimentos adicionais suficientes para permitir que ele (ver itens A109 e A110):

- (a) conclua que as questões identificadas não resultam em distorções relevantes na declaração de GEE; ou
- (b) determine que as questões identificadas fazem com que a declaração de GEE esteja distorcida de maneira relevante (ver item A111).

### ***Asseguração razoável***

#### ***Procedimentos sobre o processo de agregação de declaração de GEE***

48R. Os procedimentos do auditor independente devem incluir os seguintes procedimentos relacionados com o processo de consolidação de declaração de GEE (ver item A108):

- (a) confrontar ou conciliar a declaração de GEE com os registros subjacentes; e
- (b) examinar os ajustes materiais efetuados durante a elaboração da declaração de GEE.

#### ***Revisão da avaliação de riscos em trabalho de asseguração razoável***

49R. A avaliação do auditor independente dos riscos de distorção relevante no nível de afirmação pode mudar durante o curso do trabalho conforme evidências adicionais forem obtidas. Nas circunstâncias em que o auditor independente obtém evidência que é inconsistente com a evidência na qual originalmente baseou a avaliação, o auditor independente deve revisar a avaliação e modificar os procedimentos planejados de acordo (ver item A109).

### ***Acúmulo de distorções identificadas***

50. O auditor independente deve acumular distorções identificadas durante o trabalho, que não sejam claramente triviais (ver item A112).

### ***Consideração de distorções identificadas no decorrer do trabalho***

51. O auditor independente deve determinar se a estratégia global do trabalho e o plano de trabalho devem ser revistos, se:
- (a) a natureza das distorções identificadas e as circunstâncias de sua ocorrência indicam que podem existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante o trabalho, podem ser relevantes; ou
  - (b) o agregado de distorções acumuladas durante o trabalho aproxima-se da materialidade determinada nos itens de 20 a 22.
52. Se, a pedido do auditor independente, a entidade examinou um tipo de emissão ou de divulgação e corrigiu distorções que foram detectadas, o auditor independente deve executar procedimentos com relação ao trabalho realizado pela entidade para determinar se a distorções relevantes persistem.

### ***Comunicação e correção de distorções***

53. O auditor independente deve comunicar em tempo hábil todas as distorções acumuladas durante o trabalho para o nível apropriado dentro da entidade e deve solicitar a correção dessas distorções.
54. Se a entidade se recusar a corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas pelo auditor independente, este deve entender as razões da entidade em não efetuar as correções e deve levar esse entendimento em consideração quando formular sua conclusão.

### ***Avaliação do efeito de distorções não corrigidas***

55. Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor independente deve reavaliar a materialidade determinada nos termos dos itens de 20 a 22 para confirmar se continua a ser apropriada no contexto de emissões reais da entidade.
56. O auditor independente deve determinar se distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor independente deve considerar o tamanho, a natureza das distorções e as circunstâncias particulares da sua ocorrência, em relação a determinados tipos de emissões ou divulgações e à declaração de GEE (ver item 72).

### ***Uso do trabalho de outros profissionais***

57. Quando o auditor independente pretende usar o trabalho de outros profissionais, ele deve:
- (a) comunicar claramente aos outros profissionais o alcance e a época do seu trabalho e seus resultados (ver itens A113 e A114); e
  - (b) avaliar a suficiência, a adequação das evidências obtidas e o processo para incluir informações relacionadas na declaração de GEE (ver item A115).

### **Representações formais**

58. O auditor independente deve solicitar representações formais por escrito de pessoas dentro da entidade com responsabilidade e conhecimento adequados sobre os assuntos em questão (ver item A116):

- (a) que cumpriram com sua responsabilidade na elaboração da declaração de GEE, incluindo informações comparativas, quando apropriado, de acordo com os critérios aplicáveis, conforme estabelecido nos termos do trabalho;
- (b) que forneceram ao auditor independente todas as informações relevantes e acesso, conforme acordado nos termos do trabalho e refletido em todos os assuntos relevantes na declaração de GEE;
- (c) se as pessoas da entidade acreditam que os efeitos de distorções não corrigidas são irrelevantes, individualmente e em conjunto, para a declaração de GEE. O resumo de tais itens deve ser incluído ou anexado à representação formal por escrito;
- (d) se a administração da entidade acredita que as premissas significativas usadas para fazer estimativas são razoáveis;
- (e) que elas relataram ao auditor independente todas as deficiências nos controles internos relevantes para o trabalho que não são claramente triviais e de que tenham conhecimento; e
- (f) se a administração da entidade informou ao auditor independente sobre seu conhecimento de casos reais, suspeitas ou indícios de fraude ou de não conformidade com leis e regulamentos, em que a fraude ou a não conformidade poderia ter efeito relevante sobre a declaração de GEE.

59. A data das representações formais por escrito deve ser tão próxima quanto possível, mas não posterior, da data do relatório de asseguarção.

60. O auditor independente deve se abster de concluir sobre a declaração de GEE ou se retirar do trabalho, quando a retirada for possível sob as leis ou regulamentos aplicáveis, se:

- (a) o auditor independente concluir que há dúvida suficiente sobre a integridade das pessoas da entidade que fornecem as representações formais por escrito requeridas pelo item 58, alíneas (a) e (b) e que as representações formais por escrito nestas condições não são confiáveis; ou
- (b) a entidade não fornecer as representações formais requeridas pelo item 58, alíneas (a) e (b).

### **Eventos subsequentes**

61. O auditor independente deve (ver item A117):

- (a) considerar se os eventos ocorridos entre a data da declaração de GEE e a data do relatório de asseguarção requerem ajuste na declaração de GEE ou divulgação na declaração de GEE, e avaliar a suficiência e a adequação das

evidências obtidas sobre se tais eventos estão devidamente refletidos na declaração de GEE de acordo com os critérios aplicáveis; e

- (b) responder adequadamente aos fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data do relatório de asseguarção os quais, se fossem conhecidos pelo auditor independente naquela data, poderiam tê-lo feito alterar esse relatório de asseguarção.

### **Informações comparativas**

62. Quando as informações comparativas são apresentadas com as informações atuais de emissões de GEE, e algumas ou todas essas informações comparativas são cobertas pela conclusão do auditor independente, os procedimentos do auditor independente no que diz respeito às informações comparativas devem avaliar (ver itens de A118 a A121):

- (a) se as informações comparativas estão de acordo com as quantidades e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, foram reapresentadas corretamente e essa reapresentação foi adequadamente divulgada (ver item A121); e
- (b) se as políticas de quantificação refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período atual ou, caso tenha havido mudanças, se elas foram devidamente aplicadas e adequadamente divulgadas.

63. Independentemente se a conclusão do auditor independente cobrir as informações comparativas, se o auditor independente toma conhecimento de que pode haver distorção relevante nas informações comparativas apresentadas, o auditor independente deve:

- (a) discutir o assunto com as pessoas dentro da entidade com responsabilidades e conhecimento adequados sobre os assuntos em questão, e executar procedimentos adequados às circunstâncias (ver itens A122 e A123); e
- (b) considerar o efeito sobre o relatório de asseguarção. Se as informações comparativas apresentadas contêm distorção relevante e as informações comparativas não foram reapresentadas:
  - (i) se a conclusão do auditor independente cobrir as informações comparativas, o auditor independente deve expressar uma conclusão com ressalva ou uma conclusão adversa no relatório de asseguarção; ou
  - (ii) quando a conclusão do auditor independente não cobrir informações comparativas, o auditor independente deve incluir parágrafo de “Outros Assuntos” no relatório de asseguarção, descrevendo as circunstâncias que afetam as informações comparativas.

### **Outras informações**

64. O auditor independente deve ler outras informações incluídas em documentos que contenham a declaração de GEE e o relatório de asseguarção para identificar inconsistências materiais, se houver, com a declaração de GEE ou o relatório de asseguarção e, se ao ler essas outras informações, o auditor independente (ver item A139):

- (a) identificar inconsistência relevante entre essas outras informações e a declaração de GEE ou o relatório de asseguarção; ou

- (b) tomar conhecimento de distorção relevante de fato em outras informações que não estejam relacionadas a assuntos que apareçam na declaração de GEE ou no relatório de asseguração, o auditor independente deve discutir o assunto com a entidade e tomar outras medidas conforme apropriado (ver itens de A124 a A126).

### **Documentação**

- 65. Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados, o auditor independente deve registrar (ver item A127):
  - (a) as características de identificação dos itens ou assuntos específicos testados;
  - (b) quem executou o trabalho e a data em que este foi concluído; e
  - (c) que revisou o trabalho realizado, a data e a extensão dessa revisão.
- 66. O auditor independente deve documentar as discussões de assuntos importantes com a entidade e outros, incluindo a natureza dos assuntos importantes discutidos, quando e com quem ocorreram as discussões (ver item A127).

### **Controle de qualidade**

- 67. O auditor independente deve incluir na documentação do trabalho:
  - (a) as questões identificadas em relação ao cumprimento dos requisitos éticos relevantes e como elas foram resolvidas;
  - (b) conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência que se aplicam ao trabalho e quaisquer discussões relevantes com a firma que fundamentam essas conclusões;
  - (c) conclusões em relação à aceitação e à continuidade do relacionamento com clientes e trabalhos de asseguração; e
  - (d) a natureza, o alcance das consultas e as conclusões delas resultantes, realizadas durante o curso do trabalho.

### **Assuntos surgidos após a data do relatório de asseguração**

- 68. Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor independente executar procedimentos novos ou adicionais ou chegar a outras conclusões após a data do relatório de asseguração, o auditor independente deve documentar (ver item A128):
  - (a) as circunstâncias encontradas;
  - (b) os procedimentos novos ou adicionais realizados, as evidências obtidas, as conclusões alcançadas e seu efeito sobre o relatório de asseguração; e
  - (c) quando e por quem as alterações resultantes da documentação de trabalho foram feitas e revisadas.

### **Montagem do arquivo final do trabalho**

- 69. O auditor independente deve compilar a documentação de trabalho em arquivo e concluir o processo administrativo de montagem do arquivo de trabalho final, tempestivamente, após a data do relatório de asseguração. Após a montagem do arquivo final do trabalho ser concluída, o auditor independente não deve excluir ou descartar documentação de trabalho de qualquer natureza antes do final do seu período de guarda (ver item A129).

70. Em circunstâncias diferentes das previstas no item 68, em que o auditor independente julgar necessário modificar a documentação de trabalho existente ou adicionar nova documentação de trabalho depois da conclusão da montagem do arquivo final correspondente, o auditor independente deve, independentemente da natureza das modificações ou adições, documentar:
- (a) as razões específicas de tais modificações; e
  - (b) quando e por quem elas foram feitas e revisadas.

### **Revisão de controle de qualidade do trabalho**

71 Se houver trabalhos para os quais é necessária a revisão do controle de qualidade por lei, regulamento ou para o qual tenha-se determinado que a revisão é necessária, o auditor independente deve realizar avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões alcançadas na avaliação do relatório. Esta avaliação deve envolver (ver item

- (a) discussão de assuntos significativos com o auditor independente responsável pelo trabalho, incluindo a competência profissional da equipe de trabalho no que diz respeito à quantificação e relatório de emissões e garantia;
- (b) revisão da declaração de GEE e do relatório de garantia proposto;
- (c) revisão da documentação de trabalho selecionada relativa aos julgamentos feitos pela equipe de trabalho e às conclusões a que chegaram; e
- (d) avaliação das conclusões alcançadas na formulação do relatório de asseguarção e se o relatório de asseguarção proposto é apropriado.

### **Elaboração da conclusão de asseguarção**

72. O auditor independente deve concluir se ele obteve asseguarção razoável ou limitada, conforme apropriado, sobre a declaração de GEE. Essa conclusão deve levar em consideração os requisitos dos itens 56 e de 73 a 75.

### **Asseguarção limitada**

73L. O auditor independente deve avaliar se tomou conhecimento de algo que o leve a acreditar que a declaração de GEE não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

### **Asseguarção razoável**

73R. O auditor independente deve avaliar se a declaração de GEE foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.

74. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos dos métodos de quantificação e das políticas de divulgação da entidade, incluindo indicadores de possível viés em julgamentos e decisões na elaboração de estimativas e da declaração de GEE (indicadores de possível viés não constituem por si só distorções para fins de tirar conclusões sobre a razoabilidade das estimativas individuais) e se, considerando os critérios aplicáveis:

- (a) os métodos de quantificação e as políticas de elaboração de relatório selecionados e aplicados são consistentes com os critérios aplicáveis e adequados;
- (b) as estimativas feitas na elaboração da declaração de GEE são razoáveis;

- (c) as informações apresentadas na declaração de GEE são relevantes, confiáveis, completas, comparáveis e compreensíveis;
- (d) a declaração de GEE fornece a divulgação adequada dos critérios aplicáveis e outros assuntos, incluindo as incertezas, de forma que os usuários previstos possam compreender os julgamentos significativos feitos na sua elaboração (ver itens A29 e de A131 a A133); e
- (e) a terminologia utilizada na declaração de GEE é apropriada.

75. A avaliação requerida pelo item 73 deve incluir também a consideração sobre:
- (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo da declaração de GEE; e
  - (b) quando apropriado no contexto dos critérios, no texto da conclusão da asseguuração, ou em outras circunstâncias do trabalho, se a declaração de GEE representa as emissões subjacentes de forma adequada.

#### **Conteúdo do relatório de asseguuração**

76. O relatório de asseguuração deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos básicos (ver item A134):
- (a) título que indique claramente que o relatório é relatório de asseguuração independente;
  - (b) destinatário;
  - (c) identificação ou descrição do nível de garantia, razoável ou limitado, obtido pelo auditor independente;
  - (d) identificação da declaração de GEE, incluindo o período(s) que ela abrange e, se alguma informação nessa declaração não for coberta pela conclusão do auditor independente, identificação clara da informação sujeita à asseguuração, bem como a informação excluída, juntamente com a declaração de que o auditor independente não executou quaisquer procedimentos com relação às informações excluídas e, portanto, que nenhuma conclusão é expressa (ver itens A120 e A135);
  - (e) descrição das responsabilidades da entidade (ver item A35);
  - (f) declaração de que a quantificação de GEE está sujeita à incerteza inerente (ver itens de A54 a A59);
  - (g) se a declaração de GEE incluir deduções de emissões que são cobertas pela conclusão do profissional, identificação dessas deduções de emissões e declaração da responsabilidade do profissional em relação a elas (ver itens de A136 a A139);
  - (h) identificação dos critérios aplicáveis:
    - (i) identificação de como esses critérios podem ser acessados;
    - (ii) se esses critérios estiverem disponíveis apenas para usuários específicos, ou forem relevantes apenas para finalidade específica, declaração alertando os leitores para esse fato e que, como resultado, a declaração de GEE pode não ser adequada para outra

finalidade. A declaração também deve restringir o uso do relatório de asseguarção a esses usuários previstos ou a essa finalidade (ver itens de A140 a A141); e  
(iii) se os critérios estabelecidos precisarem ser complementados por divulgações nas notas explicativas da declaração de GEE para que esses critérios sejam adequados, identificação da nota relevante (ver item A131);

(i) declaração de que a firma da qual o auditor independente é membro aplica a NBC PA 01, outros requisitos profissionais, requisitos impostos por lei ou regulamento, que sejam pelo menos tão exigentes quanto a NBC PA 01. Se o trabalho de asseguarção for conduzido por outro profissional que não seja auditor independente, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, requisitos impostos por lei ou regulamento, aplicados que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto a NBC PA 01;

(j) declaração de que o profissional cumpre os requisitos de independência e outros requisitos éticos do Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01) e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos impostos por lei ou regulamento, que são pelo menos tão exigentes quanto às disposições do Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade relacionadas à garantia de compromissos. Se o profissional não for contador profissional, a declaração deve identificar os requisitos profissionais, ou requisitos impostos por lei ou regulamento, aplicados que sejam pelo menos tão exigentes quanto as disposições do Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade relacionadas a trabalhos de asseguarção;

(k) descrição da responsabilidade do auditor independente, incluindo:

(i) declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com esta Norma; e

(ii) resumo informativo do trabalho executado que serviu de base para fundamentar a conclusão do auditor independente. No caso de trabalho de asseguarção limitada, a identificação da natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados são essenciais para entender a conclusão do auditor independente. No trabalho de asseguarção limitada, o resumo do trabalho realizado deve declarar que:

- os procedimentos no trabalho de asseguarção limitada variam em natureza e época, e são menores em extensão do que para trabalho de asseguarção razoável;
- conseqüentemente, o nível de asseguarção obtido no trabalho de asseguarção limitada é substancialmente menor do que a asseguarção que teria sido obtida se o trabalho de asseguarção razoável tivesse sido realizado (ver item de A142 a A144);

(l) conclusão do auditor independente:

(i) no trabalho de asseguarção razoável, a conclusão deve ser expressa de forma positiva; ou

- (ii) no trabalho de asseguarção limitada, a conclusão deve ser expressa de forma que transmita se, com base nos procedimentos executados e na evidência obtida, algum assunto chegou ao conhecimento do auditor independente para levá-lo a acreditar que as emissões da declaração de GEE não são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis;
- (iii) quando o auditor independente expressar uma conclusão modificada, o relatório de asseguarção deve conter:
  - a. a seção que fornece a descrição do assunto que deu origem à modificação; e
  - b. a seção que contém a conclusão modificada do auditor independente;
- (m) assinatura do auditor independente (ver item A145).
- (n) data do relatório de asseguarção. O relatório de asseguarção não deve ser datado antes da data em que:
  - (i) o auditor independente obteve a evidência na qual a conclusão se baseia, incluindo evidência de que aqueles com autoridade reconhecida afirmaram que assumiram a responsabilidade pela declaração de GEE; e
  - (ii) quando uma revisão da qualidade do trabalho é exigida de acordo com a NBC PA 01 ou as políticas ou procedimentos da firma, a revisão da qualidade do trabalho é concluída; e
- (o) localização na jurisdição onde o praticante atua.

***Parágrafos de “Ênfase” e parágrafos de “Outros Assuntos”***

77. Se o auditor independente considerar necessário (ver itens de A146 a A152):
- (a) chamar a atenção dos usuários previstos para uma questão apresentada ou divulgada na declaração de GEE que, no julgamento do auditor independente, é de tal importância que é fundamental para o entendimento dos usuários previstos na declaração de GEE (parágrafo de “Ênfase”); ou
  - (b) comunicar um assunto que é diferente daqueles que são apresentados ou divulgados na declaração de GEE que, no julgamento do auditor independente, é relevante para o entendimento dos usuários previstos do trabalho, das responsabilidades do auditor independente ou do relatório de asseguarção (parágrafo de “Outros Assuntos”). Não sendo essa comunicação proibida por lei ou regulamento, o auditor independente deve elaborar e relatar esse assunto em parágrafo específico do relatório de asseguarção, com título apropriado, que indica claramente que a conclusão do auditor independente não foi modificada em relação ao assunto.

**Outros requisitos de comunicação**

78. O auditor independente deve comunicar, a não ser em razão de proibição por lei ou regulamento, para as pessoas com responsabilidades de supervisão da declaração de GEE os seguintes assuntos que chegam ao seu conhecimento durante o curso do trabalho, e deve

determinar se há responsabilidade de comunicá-los à outra parte, dentro ou fora da entidade:

- (a) deficiências no controle interno que, no julgamento profissional do auditor independente, são de importância suficiente para merecerem atenção;
- (b) fraude identificada ou suspeita de fraude; e
- (c) assuntos envolvendo a não conformidade com leis e regulamentos, exceto quando os assuntos são claramente triviais (ver item A87).

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de abril de 2023.

CONTADOR AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR  
Presidente

Ata CFC nº 1.096.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Introdução**

#### **Trabalhos de asseguarção cobrindo informações além da declaração de GEE (ver item 3)**

- A1. Em alguns casos, o auditor independente pode executar o trabalho de asseguarção com relatório que inclui informações de GEE, mas sem que as informações de GEE contenham declaração de GEE conforme definido no item 14(m). Nesses casos, esta Norma pode fornecer orientação para tal trabalho.
- A2. Sempre que a declaração de GEE for parte relativamente pequena da informação global que está coberta pela conclusão do auditor independente, a extensão em que esta Norma é relevante é uma questão de julgamento do auditor independente nas circunstâncias do trabalho.

#### **Indicadores-chave de desempenho com base em dados de GEE (ver item 4(b))**

- A3. Um exemplo de indicador-chave de desempenho com base em dados de GEE é a média ponderada das emissões por quilômetro rodado dos veículos fabricados pela entidade durante um período, que deve ser calculada e divulgada para atendimento a leis ou regulamentos em algumas jurisdições.

#### **Procedimentos para trabalhos de asseguarção razoável e de asseguarção limitada (ver item 8)**

- A4. Alguns procedimentos que são requeridos apenas para trabalhos de asseguarção razoável podem, no entanto, ser apropriados para alguns trabalhos de asseguarção limitada. Por exemplo, apesar da obtenção do entendimento das atividades de controle não ser necessária para trabalhos de asseguarção limitada, em alguns casos, como quando a informação é gravada, processada ou relatada apenas em formato eletrônico, o auditor independente pode decidir que testes de controles e, portanto, a obtenção do entendimento das atividades de controle relevantes, são necessários para o trabalho de asseguarção limitada (ver também item A90).

#### **Independência (ver itens 10 e 15)**

- A5. O Código de Ética Profissional do Contador (NBC PG 01) e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade adotam abordagem de ameaças e salvaguardas de independência. O cumprimento dos princípios fundamentais pode potencialmente ser ameaçado por ampla gama de circunstâncias. Muitas ameaças se enquadram nas seguintes categorias:
- interesse pessoal, por exemplo, excessiva dependência do total de honorários da entidade;
  - autoavaliação, por exemplo, executar outro serviço para a entidade contratante que afeta diretamente a declaração de GEE, como o envolvimento na quantificação das emissões da entidade;
  - defesa de direitos, por exemplo, atuando como advogado em nome da entidade no que diz respeito à interpretação dos critérios aplicáveis;
  - familiaridade, por exemplo, membro da equipe de trabalho tendo longa associação, ou ser próximo ou ter relacionamento familiar imediato, com empregado da entidade que está em posição de exercer influência direta e significativa sobre a elaboração da declaração de GEE;

- intimidação, por exemplo, sendo pressionado a reduzir indevidamente a extensão do trabalho realizado a fim de reduzir as taxas, ou sendo ameaçado com a retirada da inscrição do auditor independente pela autoridade de registro que está associada ao grupo do setor da entidade.
- A6. Salvaguardas criadas pela profissão, por leis ou regulamentos, ou salvaguardas no ambiente de trabalho, podem eliminar ou reduzir tais ameaças em um nível aceitável.

#### **Leis e regulamentos locais e disposições de regime de comércio de emissões (ver item 11)**

- A7. Leis ou regulamentos locais ou disposições de regime de comércio de emissões podem: incluir requisitos além dos apresentados nesta Norma; requerer que os procedimentos específicos sejam executados em todos os trabalhos; ou requerer que os procedimentos sejam executados de forma particular. Por exemplo, leis ou regulamentos locais ou disposições de regime de comércio de emissões podem requerer que o auditor independente elabore o relatório em formato que não esteja em conformidade com esta Norma. Quando a lei ou o regulamento determina o formato ou o texto do relatório em relatório de asseguarção ou em termos que são significativamente diferentes desta Norma, e o auditor independente conclui que explicação adicional no relatório de asseguarção não pode mitigar possíveis mal-entendidos, o auditor independente pode considerar a inclusão de declaração no relatório de que o trabalho não foi conduzido de acordo com esta Norma.

#### **Definições**

##### ***Emissões (ver item 14(f) e Apêndice 1)***

- A8. Emissões de Escopo 1 podem incluir combustão estacionária (a partir de combustível queimado em equipamentos fixos da entidade, tais como caldeiras, incineradores, motores e queimadores), combustão móvel (a partir de combustível queimado em dispositivos de transporte da entidade, tais como caminhões, trens, aviões e barcos), emissões de processos (a partir de processos físicos ou químicos, como fabricação de cimento, processamento petroquímico e fundição de alumínio) e emissões fugitivas (lançamentos intencionais e não intencionais, tais como vazamentos de equipamentos de juntas e vedações e emissões de tratamento de efluentes, poços e torres de resfriamento).
- A9. Quase todas as entidades adquirem energia na forma de eletricidade, calor ou vapor; portanto, quase todas as entidades têm emissões de Escopo 2. Emissões de Escopo 2 são indiretas porque as emissões associadas com, por exemplo, a eletricidade que a entidade compra ocorrem na estação de energia, que está fora do limite organizacional da entidade.
- A10. Emissões de Escopo 3 podem incluir as emissões associadas com, por exemplo: viagens a negócios de empregados; atividades terceirizadas; consumo de combustível fóssil ou eletricidade necessários para usar os produtos da entidade; extração e produção de materiais comprados como suprimentos para os processos da entidade; e transporte de combustíveis adquiridos. Emissões de Escopo 3 são discutidas mais detalhadamente nos itens de A31 a A34.

##### ***Deduções de emissões (ver itens 14(g), 17(a)(iii) e Apêndice 1)***

- A11. Em alguns casos, as deduções de emissões incluem créditos e licenças de jurisdição específica para os quais não há nenhuma ligação estabelecida entre a quantidade de emissões permitida pelos critérios de emissões a deduzir e qualquer redução de emissões

que possa ocorrer como resultado de pagamentos ou outras medidas tomadas pela entidade a fim de reivindicar a dedução de emissões.

- A12. Quando a declaração de GEE da entidade inclui deduções de emissões que estejam dentro do alcance do trabalho, os requisitos da presente Norma se aplicam em relação a essas deduções de emissões, conforme apropriado (ver também itens de A136 a A139).

***Compensação adquirida (ver item 14(q) e Apêndice 1)***

- A13. Quando a entidade adquire uma compensação de outra entidade, aquela outra entidade pode gastar o dinheiro que recebe da venda em projetos de redução de emissões (como a substituição de geração de energia usando combustíveis fósseis por fontes de energia renováveis ou implementação de medidas de eficiência energética), ou na remoção das emissões da atmosfera (por exemplo, pelo plantio e pela manutenção de árvores que, de outra forma, não teriam sido plantadas ou mantidas), ou esses recursos podem funcionar como compensação para a não realização de ação que, na ausência dos mesmos, ocorreria e geraria emissões de GEE (tais como a degradação de floresta ou desmatamento). Em algumas jurisdições, compensações só podem ser adquiridas se o aumento da remoção ou a redução das emissões já ocorreu.

***Remoção (ver item 14(s) e Apêndice 1)***

- A14. A remoção pode ser obtida armazenando GEEs em sumidouros geológicos (por exemplo, no subsolo) ou biológicos (por exemplo, árvores). Quando a declaração de GEE inclui a remoção de GEE que a entidade teria emitido para a atmosfera, esta é comumente relatada na declaração de GEE em valores brutos, ou seja, a fonte e o sumidouro são quantificados na declaração de GEE. Quando as remoções são cobertas pela conclusão do auditor independente, os requisitos da presente Norma se aplicam em relação a essas remoções conforme apropriado.

***Instalação significativa (ver itens 14(t) e 31)***

- A15. Conforme a contribuição individual da instalação para as emissões agregadas relatadas na declaração de GEE aumenta, os riscos de distorção relevante para a declaração de GEE normalmente aumentam. O auditor independente pode aplicar porcentagem à referência escolhida para identificar as instalações que são de importância individual devido ao tamanho das suas emissões em relação às emissões agregadas incluídas na declaração de GEE. A identificação da referência e a determinação da porcentagem a ser aplicada a ela implica no exercício de julgamento profissional. Por exemplo, o auditor independente pode considerar que as instalações que excedem 15% do volume de produção total são instalações significativas. Porcentagem maior ou menor, todavia, pode ser determinada como adequada às circunstâncias no julgamento profissional especializado. Este pode ser o caso quando, por exemplo: há pequeno número de instalações, nenhuma das quais com produção inferior a 15% do volume de produção total, mas no julgamento profissional do auditor independente nem todas as instalações são significativas; ou quando há várias instalações cujas produções são ligeiramente inferiores a 15% do volume total de produção, mas que no julgamento profissional do auditor independente são significativas.
- A16. O auditor independente também pode identificar uma instalação como significativa devido à sua natureza específica ou circunstâncias que dão origem de riscos particulares de distorções relevantes. Por exemplo, a instalação poderia estar usando diferentes processos de coleta

de dados ou técnicas de quantificação em relação a outras instalações, ou requerer o uso de cálculos particularmente complexos ou especializados, ou envolver processos químicos ou físicos particularmente complexos ou especializados.

### **NBC TO 3000 (ver itens 9 e 15)**

A17. A NBC TO 3000 inclui uma série de requisitos que se aplicam a todos os trabalhos de asseguarção, incluindo trabalhos em conformidade com esta Norma. Em alguns casos, esta Norma pode incluir requisitos adicionais ou material de aplicação em relação a esses temas.

### **Aceitação e continuidade do trabalho**

#### **Competência (ver item 16(b))**

A18. Competências em GEE podem incluir:

- entendimento geral das ciências do clima, incluindo os processos científicos que relacionam GEEs às alterações climáticas;
- entendimento de quem são os usuários previstos das informações na declaração de GEE da entidade e como eles são propensos a utilizar essas informações (ver item A47);
- entendimento dos regimes de comércio de emissões e mecanismos de mercado relacionados, quando pertinente;
- conhecimento das leis e dos regulamentos aplicáveis, se houver, que afetam como a entidade deve relatar suas emissões e que podem também, por exemplo, impor limite sobre as emissões da entidade;
- metodologias de quantificação e medição de GEE, incluindo incertezas associadas, científicas e de estimativas, e metodologias alternativas disponíveis;
- conhecimento dos critérios aplicáveis, incluindo, por exemplo:
  - identificação de fatores de emissão apropriados;
  - identificação dos aspectos dos critérios que necessitam que estimativas significativas ou sensíveis sejam feitas, ou que necessitam de aplicação de julgamento considerável;
  - métodos utilizados para a determinação de limites organizacionais, ou seja, as entidades cujas emissões devem ser incluídas na declaração de GEE;
  - deduções de emissões são permitidas de serem incluídas na declaração de GEE da entidade.

A19. A complexidade de trabalhos de asseguarção no que diz respeito à declaração de GEE varia. Em alguns casos, o trabalho pode ser relativamente simples, por exemplo, quando a entidade não tem emissões de Escopo 1 e está relatando apenas as emissões de Escopo 2, usando o fator de emissão previsto em regulamento, aplicado ao consumo de eletricidade em um único local. Neste caso, o trabalho pode concentrar-se em grande parte sobre o sistema utilizado para registrar e processar os valores de consumo de eletricidade identificados em faturas e sobre a aplicação aritmética do fator de emissão especificado. Quando, no entanto, o trabalho é relativamente complexo, é provável que necessite da competência de especialista na quantificação e elaboração de relatórios de emissões de áreas específicas de conhecimentos que possam ser relevantes nesses casos, que incluem:

*Conhecimentos de sistemas de informação*

- entendimento de como as informações de emissões são geradas, incluindo como os dados são iniciados, registrados, processados, corrigidos, se necessário, agrupados e relatados em uma declaração de GEE;

*Conhecimentos científicos e de engenharia*

- mapeamento do fluxo de materiais por meio do processo de produção e dos processos associados que criam emissões, incluindo a identificação de pontos relevantes nos quais dados fonte são reunidos. Isso pode ser particularmente importante ao considerar se a identificação das fontes de emissões pela entidade está completa;
- análise das relações químicas e físicas entre entradas, saídas e processos e das relações entre as emissões e outras variáveis. A capacidade de compreender e analisar essas relações muitas vezes é importante no planejamento de procedimentos analíticos;
- identificação do efeito de incerteza sobre a declaração de GEE;
- conhecimento das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade implementados em testes de laboratórios, internos ou externos;
- experiência com setores específicos e processos associados de geração e remoção das emissões relacionadas. Procedimentos para a quantificação de emissões de Escopo 1 variam muito, dependendo dos setores e processos envolvidos, por exemplo, a natureza dos processos eletrolíticos na produção de alumínio; processos de combustão na produção de eletricidade a partir de combustíveis fósseis; e processos químicos na produção de cimento são diferentes entre si;
- a operação de sensores físicos e outros métodos de quantificação e a seleção dos fatores de emissão apropriados.

***Alcance da declaração de GEE e do trabalho (ver item 17(a))***

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

- a entidade tem emissões significativas de Escopo 1, mas só inclui as emissões de Escopo 2 na declaração de GEE;
- a entidade é parte de entidade jurídica maior que tem emissões significativas que não estão sendo relatadas devido à forma como foi determinado o limite organizacional quando este é suscetível de induzir usuários previstos ao erro;
- as emissões que o auditor independente está relatando são apenas pequena proporção do total das emissões incluídas na declaração de GEE.

***Avaliação da adequação do objeto (ver item 15)***

A21. A NBC TO 3000, item 24(b)(i) da NBC TO 3000, requer que o auditor independente avalie a adequação do objeto. No caso de declaração de GEE, as emissões da entidade e remoções e deduções de emissões, se aplicável, constituem o objeto do trabalho. O objeto é adequado se, entre outras coisas, as emissões da entidade são resultado de quantificação consistente usando critérios adequados (ver item 24(b)(ii) da NBC TO 3000).

A22. Fontes de GEE podem ser quantificadas por meio de:

- (a) medição direta (ou monitoramento direto) da concentração de GEE e taxas de fluxo utilizando o monitoramento contínuo das emissões ou amostragem periódica; ou
- (b) medição de atividade de substituição, como consumo de combustível, e cálculo de emissões usando, por exemplo, equações de balanço de massa (ou seja, igualando a

quantidade da substância que entra e sai de limite definido, por exemplo, a quantidade de carbono em um combustível à base de hidrocarboneto que entra em dispositivo de combustão é igual à quantidade de carbono que sai do dispositivo na forma de dióxido de carbono), fatores de emissões específicos para a entidade, ou fatores de emissões médios para a região, fonte, setor ou processo.

#### *Avaliação da adequação dos critérios*

##### *Critérios especificamente desenvolvidos e estabelecidos (ver item 17(b))*

- A23. Critérios adequados apresentam as seguintes características: relevância, integralidade, confiabilidade, neutralidade e inteligibilidade. Podem ser "critérios especificamente desenvolvidos" ou podem ser "estabelecidos", ou seja, incluídos em leis ou regulamentos ou emitidos por órgãos autorizados ou reconhecidos de especialistas que seguem processo transparente (ver itens de A45 a A48 da NBC TO 3000). Embora os critérios estabelecidos por órgão regulador possam ser presumidos como relevantes quando o órgão regulador for o usuário previsto, alguns critérios estabelecidos podem ser desenvolvidos para propósito especial e impróprios para aplicação em outras circunstâncias. Por exemplo, critérios desenvolvidos por órgão regulador que incluem fatores de emissão para determinada região podem gerar informações enganosas se usados para emissões em outra região; ou critérios que são planejados para relatar apenas aspectos regulatórios particulares das emissões podem ser inadequados para elaboração de relatórios para usuários diferentes do órgão regulador que estabeleceu os critérios.
- A24. Critérios especificamente desenvolvidos podem ser apropriados quando, por exemplo, a entidade tem maquinário muito especializado ou agrega informações de emissões de diferentes jurisdições em que os critérios estabelecidos usados nessas jurisdições diferem. Cuidados especiais podem ser necessários ao avaliar a neutralidade e outras características de critérios especificamente desenvolvidos, particularmente se eles não são substancialmente baseados em critérios estabelecidos geralmente utilizados no setor ou na região da entidade, ou são incompatíveis com tais critérios.
- A25. Os critérios aplicáveis podem incluir critérios estabelecidos complementados por divulgações, nas notas explicativas da declaração de emissões de GEE, de limites, métodos, premissas, fatores de emissão específicos etc. Em alguns casos, critérios estabelecidos podem não ser adequados, mesmo quando complementados por divulgações nas notas explicativas da declaração de emissões de GEE, por exemplo, quando não abrangem os assuntos mencionados no item 17(b).
- A26. Deve ser observado que a adequação dos critérios aplicáveis não é afetada pelo nível de asseguarção, ou seja, se eles não forem adequados para trabalho de asseguarção razoável, eles também não são adequados para trabalho de asseguarção limitada e vice-versa.

##### ***Operações incluídas no limite organizacional da entidade (ver itens 17(b)(i), 23(b)(i) e 34(g))***

- A27. Determinar quais operações próprias ou controladas pela entidade devem ser incluídas na declaração de GEE corresponde a definir o limite organizacional da entidade. Em alguns casos, leis e regulamentos definem os limites da entidade para elaboração de relatórios de emissões de GEE para fins regulatórios. Em outros casos, os critérios aplicáveis podem

permitir a escolha entre diferentes métodos para determinar o limite organizacional da entidade, por exemplo, os critérios podem permitir a escolha entre a abordagem que alinhe a declaração de GEE da entidade com suas demonstrações contábeis e outra que trata, por exemplo, de empreendimentos conjuntos (*joint ventures*) ou de associados de forma diferente. A determinação do limite organizacional da entidade pode exigir a análise de estruturas organizacionais complexas como empreendimentos conjuntos, parcerias, fundos e relações contratuais complexas ou incomuns. Por exemplo, a instalação pode ser propriedade de uma das partes, operada por outra e o processamento dos materiais pode ser exclusivo de terceiro.

A28. Determinar o limite organizacional da entidade é diferente do que alguns critérios descrevem como determinar o "limite operacional" da entidade. O limite operacional refere-se a quais categorias de emissão de Escopo 1, 2 e 3 devem ser incluídas na declaração de emissões de GEE e é determinado depois de definir o limite organizacional.

***Divulgações adequadas (ver itens 17(b)(iv) e 74(d))***

A29. Em regimes de divulgação regulatória, divulgações especificadas na legislação ou regulamentos aplicáveis são adequadas para a comunicação para o órgão regulador. A divulgação na declaração de GEE de assuntos como os listados a seguir pode ser necessária em situações de elaboração voluntária de relatórios para os usuários previstos entenderem aos julgamentos significativos efetuados na elaboração da declaração de emissões de GEE:

- (a) quais operações estão incluídas no limite organizacional da entidade e qual o método utilizado para determinar esse limite, se os critérios aplicáveis permitem a escolha entre diferentes métodos (ver itens A27 e A28);
- (b) métodos de quantificação significativos e políticas de elaboração de relatório selecionados, incluindo:
  - (i) o método usado para determinar quais emissões de Escopo 1 e Escopo 2 foram incluídas na declaração de GEE (ver item A30);
  - (ii) quaisquer interpretações significativas feitas na utilização dos critérios aplicáveis nas circunstâncias da entidade, incluindo as fontes de dados e, quando são permitidas escolhas entre diferentes métodos ou são utilizados métodos específicos da entidade, divulgação do método utilizado e a justificativa para fazê-lo; e
  - (iii) como a entidade determina se emissões reportadas anteriormente devem ser atualizadas;
- (c) categorização de emissões na declaração de GEE. Como observado no item A14, quando a declaração de GEE incluir a remoção de GEE que a entidade teria emitido para a atmosfera, tanto emissões quanto remoções são comumente relatadas na declaração de GEE em valores brutos, ou seja, a fonte e o sumidouro são quantificados na declaração de GEE;
- (d) declaração sobre as incertezas relevantes para quantificação das emissões da entidade, incluindo: suas causas; como elas têm sido abordadas; seus efeitos sobre a declaração de GEE; e, quando a declaração de GEE incluir emissões de Escopo 3, explicação sobre (ver itens de A31 a A34):

- (i) a natureza das emissões de Escopo 3, incluindo que não é praticável para a entidade incluir todas as emissões de Escopo 3 em sua declaração de GEE; e
  - (ii) a base para selecionar as fontes de emissões de Escopo 3 que foram incluídas; e
- (e) as alterações, se houver, nos assuntos mencionados neste item ou em outros assuntos que afetarem significativamente a comparabilidade da declaração de GEE com período ou ano-base anterior.

### **Emissões de Escopo 1 e Escopo 2**

A30. Os critérios comumente pedem que todas as emissões materiais de Escopo 1, Escopo 2, ou ambos os Escopo 1 e Escopo 2 sejam incluídas na declaração de GEE. Quando algumas emissões de Escopo 1 ou Escopo 2 forem excluídas, é importante que as notas explicativas da declaração de GEE divulguem a base para determinar quais emissões estão incluídas e quais foram excluídas, particularmente se aquelas que estão incluídas são suscetíveis de não serem as maiores emissões pelas quais a entidade é responsável.

### **Emissões de Escopo 3**

A31. Enquanto alguns critérios requerem o relato de emissões específicas de Escopo 3, mais comumente a inclusão das emissões de Escopo 3 é opcional porque seria impraticável para quase qualquer entidade tentar quantificar a extensão de suas emissões indiretas, uma vez que isso inclui todas as fontes, a montante e a jusante, da cadeia de suprimentos da entidade. Para algumas entidades, o relato de determinadas categorias de emissões de Escopo 3 fornece informações importantes para usuários previstos, por exemplo, quando as emissões de Escopo 3 da entidade são consideravelmente maiores do que as emissões do Escopo 1 e Escopo 2, como pode ser o caso de muitas entidades do setor de serviços. Nestes casos, o auditor independente pode considerar inadequado assumir trabalho de asseguarção se emissões significativas de Escopo 3 não estão incluídas na declaração de GEE.

A32. Quando algumas fontes de emissões de Escopo 3 são incluídas na declaração de GEE, é importante que a base para selecionar quais as fontes a serem incluídas seja razoável, especialmente, se as incluídas são suscetíveis de não serem as maiores fontes pelas quais a entidade é responsável.

A33. Em alguns casos, as fontes de dados utilizadas para quantificar as emissões de Escopo 3 podem ser mantidos pela entidade. Por exemplo, a entidade pode manter registros detalhados como base para quantificar as emissões associadas a viagens aéreas de empregados. Em outros casos, as fontes de dados usadas para quantificar as emissões de Escopo 3 podem ser mantidos de forma bem controlada e acessível fora da entidade. Quando isso não for o caso, no entanto, pode ser pouco provável que o auditor independente seja capaz de obter evidência apropriada e suficiente com relação a essas emissões de Escopo 3. Em tais casos, pode ser apropriado excluir as fontes de emissões de Escopo 3 do trabalho.

A34. Também pode ser adequado excluir emissões de Escopo 3 do trabalho quando os métodos de quantificação em uso são fortemente dependentes de estimativa e levam as emissões declaradas a elevado grau de incerteza. Por exemplo, diferentes métodos de quantificação

para estimar as emissões associadas com viagens aéreas podem resultar em quantificações extremamente variadas, mesmo quando a fonte de dados idênticos é usada. Se essas fontes de emissões de Escopo 3 constam no trabalho, é importante que os métodos de quantificação utilizados sejam selecionados objetivamente e que sejam totalmente descritos juntamente com as incertezas associadas à sua utilização.

***Responsabilidade da entidade sobre a elaboração da declaração de GEE (ver itens 17(c)(ii) e 76(d))***

A35. Como observado no item A70, para alguns trabalhos, preocupações referentes à condição e à confiabilidade dos registros da entidade podem levar o auditor independente a concluir que é improvável que haverá evidência apropriada e suficiente disponível para apoiar uma conclusão sem modificações na declaração de GEE. Isso pode ocorrer quando a entidade tem pouca experiência com a elaboração de declarações de emissões de GEE. Em tais circunstâncias, pode ser mais adequado para a quantificação e elaboração de relatórios de emissões que sejam objeto de trabalho de procedimentos previamente acordados ou objeto de trabalho de consultoria em elaboração de trabalho de asseguarção em período posterior.

***Quem desenvolveu os critérios (ver item 17(c)(iii))***

A36. Quando a declaração de GEE é elaborada para um regime de divulgação regulatória ou regime de comércio de emissões em que os critérios aplicáveis e a forma de elaboração dos relatórios são prescritos, é provável que fique evidente a partir das circunstâncias de trabalho que foi o órgão regulador ou órgão responsável pelo regime quem desenvolveu os critérios. Em situações de elaboração voluntária de relatórios, no entanto, pode não ser claro quem desenvolveu os critérios, a menos que indicado nas notas explicativas da declaração de GEE.

***Mudança nos termos do trabalho (ver itens 15 e 18)***

A37. A NBC TO 3000, item 29, requer que o auditor independente não concorde com mudança nos termos do trabalho quando não houver nenhuma justificativa razoável para fazê-lo (ver item 29 da NBC TO 3000). A solicitação para alterar o alcance do trabalho pode não ter justificativa razoável, quando, por exemplo, a solicitação é feita para excluir determinadas fontes de emissões do alcance do trabalho devido à probabilidade de que a conclusão do auditor independente seja modificada.

***Planejamento (ver item 19)***

A38. Ao estabelecer a estratégia global do trabalho, pode ser relevante considerar a ênfase dada a diferentes aspectos do planejamento e da implantação do sistema de informação de GEE. Por exemplo, em alguns casos, a entidade pode ter ficado particularmente consciente da necessidade de controle interno adequado para assegurar a confiabilidade das informações relatadas, enquanto, em outros casos, a entidade pode ter focado mais em determinar com precisão as características científicas, operacionais e técnicas das informações a serem reunidas.

A39. Trabalhos menores ou trabalhos mais simples (ver item A19) podem ser realizados por equipe de trabalho muito pequena. Com equipe menor, a coordenação e comunicação entre os membros da equipe fica mais fácil. Estabelecer a estratégia de trabalho global para trabalho menor, ou para trabalho mais simples, não precisa ser exercício complexo ou demorado. Por exemplo, memorando breve, com base nas discussões com a entidade, pode

servir como estratégia de trabalho documentada se cobrir os assuntos mencionados no item 19.

- A40. O auditor independente pode decidir discutir elementos de planejamento com a entidade ao determinar o alcance do trabalho ou para facilitar a condução e a gestão do trabalho (por exemplo, para coordenar alguns dos procedimentos planejados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora essas discussões ocorram frequentemente, a estratégia global do trabalho e o plano de trabalho continuam sendo de responsabilidade do auditor independente. Quando se discutem assuntos incluídos na estratégia global do trabalho ou no plano de trabalho, é necessário cuidado para não comprometer a eficácia do trabalho. Por exemplo, a discussão da natureza e da época de procedimentos detalhados com a entidade pode comprometer a eficácia do trabalho ao tornar os procedimentos demasiadamente previsíveis.
- A41. A execução de trabalho de asseguarção é um processo iterativo. Conforme o auditor independente executa procedimentos planejados, as evidências obtidas podem levar o auditor independente a modificar a natureza, a época ou a extensão de outros procedimentos planejados. Em alguns casos, a informação que pode chegar ao conhecimento do auditor independente significativamente diferente do esperado na fase inicial do trabalho. Por exemplo, erros sistemáticos descobertos durante a execução de procedimentos no decorrer de visitas a instalações selecionadas podem indicar que é necessário visitar instalações adicionais.

***Planejamento de uso do trabalho de especialistas ou de outros profissionais (ver item 19(e))***

- A42. O trabalho pode ser realizado por equipe multidisciplinar que inclui um ou mais especialistas, particularmente em trabalhos relativamente complexos, quando é provável que seja necessária a competência de especialista na quantificação e na elaboração de relatórios de emissões (ver item A19). A NBC TO 3000, itens 45(c), 52 e 54) contém diversos requisitos relacionados ao uso de trabalho de especialista que precisam ser considerados na fase de planejamento, ao verificar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para executar o trabalho.
- A43. O trabalho de outro profissional pode ser usado em relação, por exemplo, à fábrica ou a outro tipo de instalação em local remoto, subsidiária, divisão ou filial em jurisdição estrangeira, empreendimento conjunto (*joint venture*) ou associada. Considerações relevantes quando a equipe de trabalho planeja solicitar a outro profissional que realize o trabalho sobre informações a serem incluídas nas declarações de GEE podem incluir:
- se o outro profissional entende e cumpre com os requisitos éticos que são relevantes para o trabalho e, em particular, é independente;
  - a competência profissional do outro profissional;
  - o grau de envolvimento da equipe de trabalho no trabalho do outro profissional;
  - se o outro profissional atua em ambiente regulador que o fiscaliza ativamente.

***Materialidade no planejamento e na execução do trabalho***

***Determinação de materialidade ao planejar o trabalho (ver itens 20 e 21)***

- A44. Os critérios podem discutir o conceito de materialidade no contexto da elaboração e apresentação da declaração de GEE. Embora os critérios possam discutir a materialidade em termos diferentes, o conceito de materialidade geralmente inclui:
- distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes quando for razoavelmente esperado que elas, individualmente ou em conjunto, podem influenciar decisões relevantes dos usuários tomadas com base na declaração de GEE;
  - julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolvidas, são afetados pelo tamanho ou pela natureza da distorção, ou pela combinação de ambos;
  - julgamentos sobre quais assuntos são relevantes para usuários previstos da declaração de GEE são baseados em considerações sobre as necessidades de informações comuns aos usuários previstos enquanto grupo. O possível efeito de distorções sobre usuários individuais específicos, cujas necessidades podem variar significativamente, não é considerado.
- A45. Tal discussão, se presente nos critérios aplicáveis, fornece quadro de referência para o auditor independente determinar a materialidade para o trabalho. Se os critérios aplicáveis não incluem a discussão do conceito de materialidade, as características mencionadas acima fornecem ao auditor independente um quadro de referência.
- A46. A determinação do auditor independente sobre a materialidade é questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor independente sobre as necessidades de informações comuns aos usuários previstos enquanto grupo. Nesse contexto, é razoável que o auditor independente assuma que usuários previstos:
- (a) têm conhecimento razoável das atividades e emissões de GEE relacionadas e vontade de estudar as informações na declaração de GEE com razoável diligência;
  - (b) entendem que a declaração de GEE é elaborada e assegurada em níveis de materialidade e têm entendimento dos conceitos de materialidade incluídos nos critérios aplicáveis;
  - (c) entendem que a quantificação das emissões envolve incertezas (ver itens de A54 a A59); e
  - (d) tomam decisões razoáveis com base nas informações da declaração de GEE.
- A47. Usuários previstos e suas necessidades de informações podem incluir, por exemplo:
- investidores e outras partes interessadas, como fornecedores, clientes, empregados e comunidade mais ampla, no caso de divulgações voluntárias. Suas necessidades de informação podem estar relacionadas com as decisões de compra ou venda de patrimônio da entidade; de realizar empréstimos ou comércio com a entidade ou de ser empregado por ela; ou de fazer representações para a entidade ou outros, por exemplo, os políticos;
  - os participantes de mercado, no caso de regime de comércio de emissões, cujas necessidades de informação podem estar relacionadas com as decisões de negociar instrumentos (tais como permissões, créditos ou licenças) criados pelo regime de comércio, ou aplicar multas ou outras sanções com base no excesso de emissões;
  - reguladores e formuladores de políticas, no caso de regime de divulgação regulatória. Suas necessidades de informação podem referir-se ao monitoramento do cumprimento do regime de divulgação, e ampla gama de decisões de políticas

governamentais relacionadas com a mitigação das mudanças climáticas e com a adaptação a elas, geralmente com base em informações agregadas;

- a administração e os responsáveis pela governança da entidade que usam informações sobre emissões para decisões estratégicas e operacionais, tais como a escolha entre tecnologias alternativas e decisões de investimento e desinvestimento, talvez em antecipação ao regime regulamentar de divulgação ou de entrar em regime de comércio de emissões.

O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos aqueles que lerão o relatório de asseguarção, particularmente quando houver grande número de pessoas que têm acesso a ele. Nesses casos, particularmente quando possíveis leitores provavelmente terão vasto leque de interesses no que diz respeito a emissões, usuários previstos podem ser limitados às principais partes interessadas com interesses comuns e significativos. Usuários previstos podem ser identificados de diferentes maneiras, por exemplo, por acordo entre o auditor independente e a parte contratante, ou por leis ou regulamentos.

A48. Julgamentos sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolvidas, e são afetados por fatores quantitativos e qualitativos. Convém, no entanto, observar que decisões sobre materialidade não são afetadas pelo nível de asseguarção, ou seja, a materialidade para trabalho de asseguarção razoável é a mesma que para trabalho de asseguarção limitada.

A49. Uma porcentagem é aplicada frequentemente à referência escolhida como ponto de partida para determinar a materialidade. Os fatores que podem afetar a identificação da referência apropriada e a porcentagem incluem:

- os elementos incluídos na declaração de GEE (por exemplo, emissões de Escopo 1, Escopo 2 e Escopo 3, deduções de emissões e remoções). Uma referência que pode ser adequada, dependendo das circunstâncias, são as emissões brutas relatadas, isto é, o agregado de emissões de Escopo 1, Escopo 2 e Escopo 3 antes da subtração de quaisquer deduções ou remoções de emissões. Materialidade refere-se às emissões cobertas pela conclusão do auditor independente. Portanto, quando a conclusão do auditor independente não cobre toda a declaração de GEE, a materialidade é definida em relação a apenas essa parte da declaração de GEE que é coberta pela conclusão do auditor independente, como se fosse a declaração de GEE;
- a quantidade de determinado tipo de emissão ou a natureza de divulgação específica. Em alguns casos, existem tipos específicos de emissões ou divulgações para os quais distorções de menor ou maior quantidade em relação à materialidade para a declaração de GEE, em sua totalidade, são aceitáveis. Por exemplo, o auditor independente pode considerar adequado definir materialidade maior ou menor para emissões provenientes de determinada jurisdição, ou para determinado gás, escopo ou instalação;
- como a declaração de GEE apresenta informações relevantes, por exemplo, se inclui comparação das emissões com períodos anteriores, ano base, ou "limite", caso em que determinar a materialidade em relação à informação comparativa pode ser uma consideração relevante. Quando o "limite" é relevante, a materialidade pode ser estabelecida em relação à atribuição do limite da entidade se ele for menor do que as emissões relatadas;

- a volatilidade relativa das emissões. Por exemplo, se as emissões variam significativamente de período para período, o estabelecimento da materialidade em relação ao limite inferior do intervalo de flutuação, mesmo que o atual período seja mais longo, pode ser apropriado;
- os requisitos dos critérios aplicáveis. Em alguns casos, os critérios aplicáveis podem definir o limiar para a precisão e podem se referir a este como materialidade. Por exemplo, os critérios podem indicar a expectativa de que as emissões sejam medidas usando uma porcentagem estipulada como sendo o "limiar de materialidade". Quando este for o caso, o limiar definido pelos critérios fornece um quadro de referência para o auditor independente ao determinar a materialidade para o trabalho.

A50. Os fatores qualitativos podem incluir:

- fontes de emissões;
- tipos de gases envolvidos;
- contexto em que a informação na declaração de GEE será usada (por exemplo, se a informação é para uso em regime de comércio de emissões, para apresentação ao órgão regulador ou para inclusão no relatório de sustentabilidade amplamente distribuído) e os tipos de decisões que usuários previstos podem tomar;
- se há um ou mais tipos de emissões ou divulgações em que a atenção dos usuários previstos tende a centrar-se, por exemplo, em gases que, além de contribuir para a mudança climática, danificam a camada de ozônio;
- a natureza da entidade, suas estratégias de mudanças climáticas e o progresso em direção a objetivos relacionados;
- o setor e o ambiente econômico e regulatório em que a entidade opera.

***Revisão no decorrer do trabalho (ver item 22)***

A51. A materialidade pode precisar ser revista como resultado da alteração das circunstâncias durante o trabalho (por exemplo, eliminação de parte importante dos negócios da entidade), novas informações ou mudança no entendimento do auditor independente sobre a entidade e suas operações como resultado da realização de procedimentos. Por exemplo, durante o trabalho pode tornar-se aparente que é provável que as emissões reais sejam substancialmente diferentes daquelas usadas inicialmente para determinar a materialidade. Se durante o trabalho o auditor independente conclui que materialidade inferior para a declaração de GEE (e, se for o caso, o nível ou níveis de materialidade para tipos específicos de emissões ou divulgações) do que inicialmente determinado é apropriada, pode ser necessário rever a materialidade de execução e a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais.

***Entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, e identificação e avaliação dos riscos de distorção Relevante (ver itens de 23 a 26)***

A52. O auditor independente deve usar o julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento e a natureza, a época e a extensão dos procedimentos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante que são necessários para obter asseguração razoável ou limitada, conforme apropriado. A principal consideração do auditor independente é se o entendimento que foi obtido e a identificação e a avaliação de riscos são suficientes para satisfazer ao objetivo estabelecido nesta Norma. A profundidade do entendimento que é

requerida do auditor independente é menor do que o possuído pela administração na gestão da entidade e tanto a profundidade do entendimento quanto à natureza, à época e à extensão dos procedimentos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante são menores para trabalho de asseguarção limitada do que para trabalho de asseguarção razoável.

A53. A obtenção de entendimento, a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante fazem parte do processo iterativo. Procedimentos para obter entendimento da entidade e de seu ambiente e para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante por si só não fornecem evidência apropriada e suficiente para fundamentar a conclusão de asseguarção.

***Incerteza (ver itens 23(b)(i)c e 76(e))***

A54. O processo de quantificação de GEE raramente é 100% exato devido à:

- (a) incerteza científica: isso surge devido ao conhecimento científico incompleto sobre a medição de GEE. Por exemplo, a taxa de sequestro de GEE em sumidouros biológicos e os valores de "potencial de aquecimento global" usados para combinar as emissões de gases diferentes e relatá-los como equivalentes de dióxido de carbono são sujeitos ao conhecimento científico incompleto. O grau em que a incerteza científica afeta a quantificação das emissões relatadas está além do controle da entidade. No entanto, o potencial da incerteza científica resultar em variações que não sejam razoáveis nas emissões relatadas pode ser neutralizado pela utilização de critérios que estipulam determinadas premissas científicas para serem usadas na elaboração da declaração de GEE, ou fatores particulares que incorporam essas premissas; e
- (b) incerteza de estimativa (ou medição): isso resulta dos processos de medição e cálculo utilizados para quantificar as emissões dentro dos limites do conhecimento científico existente. Incerteza de estimativa pode estar relacionada com os dados em que se baseia a estimativa (por exemplo, pode dizer respeito à incerteza inerente aos instrumentos de medição utilizados) ou com o método, incluindo, quando aplicável, o modelo usado para fazer a estimativa (às vezes conhecidas como incerteza de e de modelo, respectivamente). O grau de incerteza de estimativa é frequentemente controlável pela entidade. Reduzir o grau de incerteza de estimativa pode envolver custo maior.

A55. O fato de que a quantificação das emissões da entidade está sujeita às incertezas não significa que as emissões da entidade são inadequadas como objeto. Por exemplo, os critérios aplicáveis podem requerer que emissões de Escopo 2 de eletricidade sejam calculadas mediante a aplicação de um fator de emissão prescrito para o número de quilowatts-horas consumidos. O fator de emissão prescrito se baseia em premissas e modelos que podem não ser verdadeiros em todas as circunstâncias. No entanto, enquanto as premissas e os modelos são razoáveis nas circunstâncias e adequadamente divulgados, as informações na declaração de GEE normalmente podem ser asseguradas.

A56. A situação no item A55 pode ser contrastada com a quantificação de acordo com os critérios que usam modelos e premissas com base em circunstâncias individuais da entidade. O uso de premissas e modelos específicos da entidade provavelmente resultará na quantificação

mais precisa do que o uso de, por exemplo, fatores de emissão médios para o setor. Isso provavelmente também irá apresentar riscos adicionais de distorção relevante em relação a como se chegou aos modelos específicos da entidade e às premissas. Como observado no item A55, enquanto as premissas e os modelos são razoáveis nas circunstâncias e adequadamente divulgados, as informações na declaração de GEE normalmente podem ser asseguradas.

- A57. Em alguns casos, no entanto, o auditor independente pode decidir que é inapropriado assumir trabalho de asseguarção se o impacto da incerteza nas informações na declaração de GEE for muito alto. Este pode ser o caso quando, por exemplo, proporção significativa das emissões relatadas da entidade provém de fontes fugitivas (ver item A8) que não são monitoradas e cujos métodos de estimativa não são suficientemente sofisticados, ou quando proporção significativa das remoções relatadas da entidade é atribuível a sumidouros biológicos. É preciso ressaltar que as decisões sobre assumir trabalho de asseguarção em tais circunstâncias não são afetadas pelo nível de asseguarção, ou seja, se não é apropriado para um trabalho de asseguarção razoável, também não é apropriado para trabalho de asseguarção limitada e vice-versa.
- A58. A discussão nas notas explicativas da declaração de GEE sobre a natureza, as causas e os efeitos das incertezas que afetam a declaração de GEE da entidade alerta os usuários previstos sobre as incertezas associadas com a quantificação das emissões. Isto pode ser particularmente importante quando os usuários previstos não determinaram os critérios a serem usados. Por exemplo, a declaração de GEE pode estar disponível para ampla gama de usuários previstos, mesmo que os critérios utilizados tenham sido desenvolvidos para finalidade regulatória específica.
- A59. Uma vez que a incerteza é característica significativa de todas as declarações de GEE, o item 76(e) requer que isso seja mencionado no relatório de asseguarção, independentemente de quais divulgações, se houver, estão incluídas nas notas explicativas da declaração de GEE (ver item 69(e) da NBC TO 3000).

### ***A entidade e seu ambiente***

#### ***Interrupções de operações (ver item 23(b)(iii))***

- A60. Interrupções podem incluir incidentes tais como encerramentos, que podem ocorrer inesperadamente, ou podem ser planejadas, por exemplo, como parte de programa de manutenção. Em alguns casos, a natureza das operações pode ser intermitente, por exemplo, quando a instalação é usada somente em períodos de pico.

#### ***Objetivos e estratégias para mudanças climáticas (ver item 23(e))***

- A61. A consideração da estratégia para mudanças climáticas da entidade, se houver, e dos riscos econômicos, regulatórios, físicos e de reputação associados pode ajudar o auditor independente a identificar os riscos de distorção relevante. Por exemplo, se a entidade assumiu compromissos de se tornar carbono neutro, isto pode ser um incentivo para minimizar suas emissões de forma que a meta pareça ter sido alcançada dentro do prazo declarado. Por outro lado, se a entidade espera ser submetida ao regime de comércio de emissões regulamentado no futuro, isto pode ser um incentivo para superestimar as

emissões no meio tempo para aumentar a oportunidade de receber licença maior desde o início do regime.

**Procedimentos para obtenção de entendimento e para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (ver item 24)**

A62. Embora o auditor independente tenha que executar todos os procedimentos do item 24 durante a obtenção do entendimento necessário sobre a entidade, o auditor independente não tem que executar todos eles para cada aspecto desse entendimento.

***Procedimentos analíticos para obtenção de entendimento da entidade e de seu ambiente e para identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (ver item 24(b))***

A63. Os procedimentos analíticos realizados para obter entendimento da entidade e de seu ambiente e para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante podem identificar aspectos da entidade os quais o auditor independente desconhecia e podem ser úteis para avaliar os riscos de distorção relevante a fim de fornecer uma base para o planejamento e a implementação de respostas aos riscos avaliados. Os procedimentos analíticos podem incluir, por exemplo, comparações de emissões de GEE de várias instalações com as quantidades de produção para essas instalações.

A64. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de eventos, valores, índices e tendências incomuns que podem indicar assuntos que têm implicações para o trabalho. As relações incomuns ou inesperadas que são identificadas podem ajudar o auditor independente na identificação de riscos de distorção relevante.

A65. No entanto, quando esses procedimentos analíticos usam dados com alto grau de agregação (que pode ser a situação com procedimentos analíticos realizados para obter entendimento da entidade e de seu ambiente e para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante), os resultados desses procedimentos analíticos só fornecem uma indicação inicial ampla sobre se pode existir distorção relevante. Por conseguinte, nesses casos, a consideração de outras evidências que foram coletadas ao identificar os riscos de distorção relevante juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos podem ajudar o auditor independente a entender e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

***Observação e inspeção (ver item 24(c))***

A66. Uma observação consiste em olhar para o processo ou procedimento sendo realizado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor independente de aparelhos de monitoramento sendo calibrados pelo pessoal da entidade ou da execução das atividades de controle. A observação fornece evidências sobre a execução de processo ou procedimento, mas é limitada ao momento em que ocorre a observação e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado.

A67. A inspeção envolve:

- (a) examinar registros ou documentos, internos ou externos, em papel, formato eletrônico ou outros meios, por exemplo, registros de calibração de dispositivo de monitoramento. A inspeção de registros e documentos fornece evidência de vários graus de

confiabilidade, dependendo de sua natureza e origem e, no caso de registros e documentos internos, da eficácia dos controles sobre sua produção; ou  
(b) exame físico de, por exemplo, dispositivo de calibração.

A68. A observação e a inspeção podem fornecer suporte a averiguações da administração e outros e podem também fornecer informações sobre a entidade e seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos incluem observação ou inspeção do seguinte:

- operações da entidade. Observar processos e equipamentos, incluindo equipamento de monitoramento em instalações pode ser particularmente relevante quando emissões de Escopo 1 significativas estão incluídas na declaração de GEE;
- documentos (tais como planos e estratégias de mitigação de emissões), registros (tais como registros de calibração e resultados dos testes de laboratórios) e manuais detalhando os procedimentos de coleta de informações e de controles internos;
- relatórios elaborados pela administração ou pelos responsáveis pela governança, tais como relatórios internos ou externos, relacionados aos sistemas de gestão ambiental da entidade;
- relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios trimestrais da administração) e pelos responsáveis pela governança (tais como atas de reuniões do Conselho de Administração).

#### ***Obtenção de entendimento do controle interno da entidade (ver itens 25L e 26R)***

A69. No trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente não precisa obter entendimento de todos os componentes de controle interno da entidade relevantes para a quantificação e a elaboração de relatórios de emissões, como é requerido no trabalho de asseguarção razoável. Além disso, o auditor independente não tem que avaliar o planejamento de controles e determinar se eles foram implementados. Portanto, no trabalho de asseguarção limitada, enquanto muitas vezes pode ser apropriado questionar a entidade sobre as atividades de controle e o monitoramento dos controles relevantes para a quantificação e elaboração de relatórios de emissões, outras vezes não é necessário obter entendimento detalhado dos componentes do controle interno da entidade.

A70. O entendimento do auditor independente sobre os componentes relevantes do controle interno pode levantar dúvidas sobre se evidências suficientes e adequadas estão disponíveis para o auditor independente concluir o trabalho. Por exemplo (ver também itens A71, A72, A92, A93 e A96):

- preocupações sobre a integridade daqueles que elaboram a declaração de GEE podem ser tão graves que levem o auditor independente a concluir que o risco de declarações falsas da administração na declaração de GEE é tal que o trabalho não pode ser realizado;
- preocupações sobre a condição e a confiabilidade dos registros da entidade podem induzir o auditor independente a concluir que é improvável que evidências suficientes e adequadas estejam disponíveis para apoiar uma conclusão sem modificações na declaração de GEE.

#### **Atividades de controle relevantes para o trabalho (ver item 25R(d))**

A71. O julgamento do auditor independente sobre se as atividades de controle específicas são relevantes para o trabalho pode ser afetado pelo nível de sofisticação, documentação e formalização do sistema de informação da entidade, incluindo os processos de negócio relacionados, relevantes para a elaboração de relatórios de emissões. Conforme o processo de elaboração de relatórios de emissões evolui, pode-se esperar que será assim também com o nível de sofisticação, documentação e formalização dos sistemas de informação e

atividades de controle relacionadas relevantes para a quantificação e elaboração de relatórios de emissões.

- A72. No caso de entidades muito pequenas ou sistemas de informação imaturos, as atividades de controle específicas são provavelmente mais rudimentares, pior documentadas e podem existir apenas informalmente. Quando este for o caso, é menos provável que o auditor independente julgue necessário entender as atividades de controle específicas a fim de avaliar os riscos de distorção relevante e planeje procedimentos adicionais em resposta aos riscos avaliados. Em alguns regimes regulamentados, por outro lado, as atividades de controle e o sistema de informação podem precisar ser formalmente documentados e seu planejamento aprovado pelo órgão regulador. Mesmo em alguns desses casos, no entanto, nem todos os fluxos de dados relevantes e controles associados podem ser documentados. Por exemplo, pode ser mais provável que as atividades de controle relacionadas à coleta de dados fonte de monitoramento contínuo sejam sofisticadas, bem documentadas e mais formais do que as atividades de controle relacionadas ao processamento posterior de dados e elaboração de relatórios (ver também itens A70, A92, A93 e A96).

#### **Outros trabalhos realizados para a entidade (ver item 27)**

- A73. Informações obtidas de outros trabalhos realizados para a entidade podem estar relacionados, por exemplo, a aspectos do ambiente de controle da entidade.

#### **Realização de procedimentos no local das instalações da entidade (ver item 31)**

- A74. A realização de observação e inspeção, bem como outros procedimentos, no local das instalações (muitas vezes referida como "visita *in loco*") pode ser importante para aumentar o entendimento que o auditor independente desenvolve realizando procedimentos na sede. Uma vez que se pode esperar que o entendimento do auditor independente sobre a entidade, a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante sejam mais abrangentes para trabalho de asseguarção razoável do que para trabalho de asseguarção limitada, o número de instalações em que os procedimentos são realizados *in loco*, no caso de trabalho de asseguarção razoável, normalmente é maior do que no caso de trabalho de asseguarção limitada.
- A75. A realização de procedimentos *in loco* da instalação (ou ter outro profissional para executar tais procedimentos em nome do auditor independente) pode ser parte do planejamento ao executar procedimentos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante ou ao responder aos riscos avaliados de distorção relevante. A realização de procedimentos em instalações significativas frequentemente é particularmente importante para trabalho que está sendo realizado pela primeira vez, ao considerar a integralidade das fontes do Escopo 1 e de sumidouros incluídos na declaração de GEE e ao estabelecer se a coleta e os sistemas de processamento de dados da entidade e suas técnicas de estimativa são adequados em relação aos processos físicos subjacentes e às incertezas relacionadas.
- A76. Conforme observado no item A74, a realização de procedimentos *in loco* das instalações pode ser importante para aumentar o entendimento sobre a entidade que o auditor independente desenvolve por meio da realização de procedimentos na sede. Para muitos trabalhos de asseguarção razoável, o auditor independente deve julgar necessário também realizar procedimentos *in loco* em cada instalação significativa para responder aos riscos

avaliados de distorção relevante, particularmente, quando a entidade possui instalações significativas com emissões de Escopo 1. Para trabalho de asseguarção limitada no qual a entidade tem muitas instalações importantes com emissões de Escopo 1, nível significativo de asseguarção não será obtido sem que o auditor independente tenha realizado os procedimentos na seleção de instalações significativas. Quando a entidade tem instalações significativas com emissões de Escopo 1 e o auditor independente determina que procedimentos eficazes e eficientes não podem ser executados por ele *in loco* das instalações (ou por outro profissional, em seu nome), procedimentos alternativos podem incluir uma ou mais das seguintes opções:

- revisão da fonte de documentos, diagramas de fluxo de energia e diagramas de fluxo de material;
- análise das respostas de questionário da administração das instalações;
- inspeção de imagens de satélite da instalação.

A77. Para obter cobertura adequada do total das emissões, particularmente em trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente pode decidir que é adequado realizar os procedimentos *in loco* na seleção de instalações que não são instalações significativas. Fatores que podem ser relevantes para a decisão deste tipo incluem:

- natureza das emissões em diferentes instalações. Por exemplo, é mais provável que o auditor independente possa optar por visitar uma instalação com emissões de Escopo 1 e uma instalação com emissões apenas de Escopo 2. Neste último caso, é mais provável que o exame de faturas de eletricidade na sede seja a principal fonte de evidências;
- número e tamanho das instalações e sua contribuição para as emissões globais;
- se as instalações usam processos diferentes ou processos que utilizam diferentes tecnologias. Quando for este o caso, pode ser apropriado executar procedimentos *in loco* na seleção de instalações, usando diferentes processos ou tecnologias;
- métodos utilizados em diferentes instalações para reunir informações de emissões;
- experiência do pessoal-chave nas diferentes instalações;
- variação da seleção das instalações ao longo do tempo.

### **Auditoria interna (ver item 32)**

A78. A auditoria interna da entidade deve ser relevante para o trabalho se a natureza das atividades e as responsabilidades da auditoria interna estão relacionadas com a quantificação e elaboração de relatórios de emissões e o auditor independente espera usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza, a época ou reduzir a extensão dos procedimentos a serem executados.

### **Risco de distorção relevante no nível da declaração de GEE (ver itens 33L(a) e 33R(a))**

A79. Os riscos de distorção relevante no nível de declaração de GEE referem-se a riscos relacionados de maneira generalizada com a declaração de GEE como um todo. Os riscos dessa natureza não são necessariamente riscos identificáveis com tipo específico de emissão ou nível de divulgação. Em vez disso, eles representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante de forma mais geral, por exemplo, transgressão do controle interno pela administração. Os riscos de distorção relevante no nível de declaração de GEE podem ser especialmente relevantes para a consideração do auditor independente sobre os riscos de distorção relevante decorrentes de fraude

A80. Os riscos no nível de declaração de GEE podem derivar em particular de ambiente de controle deficiente. Por exemplo, deficiências, tais como a falta de competência da administração, podem ter efeito generalizado sobre a declaração de GEE e requerer resposta geral do auditor independente. Outros riscos de distorção relevante em nível da declaração de GEE podem incluir, por exemplo:

- mecanismos inadequados, mal controlados ou mal documentados para coleta de dados, quantificação de emissões e elaboração de declarações de GEE;
- falta de competência do pessoal na coleta de dados, quantificação de emissões e na elaboração de declarações de GEE;
- falta de envolvimento da administração na quantificação das emissões e elaboração de declarações de GEE;
- falhas em identificar com precisão todas as fontes de GEE;
- risco de fraude, por exemplo, relacionada com mercados de comércio de emissões;
- apresentação de informações cobrindo períodos anteriores que não foram elaboradas sobre base consistente, por exemplo, em decorrência da alteração de limites ou mudanças nas metodologias de medição;
- apresentação enganosa de informações na declaração de GEE, por exemplo, destacando indevidamente dados ou tendências particularmente favoráveis;
- métodos de quantificação e políticas de elaboração de relatórios inconsistentes, incluindo diferentes métodos para determinar o limite organizacional em diferentes instalações;
- erros na conversão de unidade ao consolidar informações de instalações;
- divulgação inadequada das incertezas científicas e das principais premissas em relação às estimativas.

#### **Uso de afirmações (ver itens 33L(b) e 33R(b))**

A81. Afirmações são utilizadas pelo auditor independente no trabalho de asseguarção razoável e podem ser usadas no trabalho de asseguarção limitada para considerar os diferentes tipos de potenciais distorções que podem ocorrer.

A82. Ao representar que a declaração de GEE está de acordo com os critérios aplicáveis, a entidade implicitamente ou explicitamente faz afirmações sobre a quantificação, apresentação e divulgação das emissões. As afirmações se enquadram nas seguintes categorias e podem assumir as seguintes formas:

- (a) afirmações sobre a quantificação das emissões para o período sujeito à asseguarção:
  - (i) ocorrência — as emissões que foram registradas ocorreram e referem-se à entidade;
  - (ii) integralidade — todas as emissões que deveriam ter sido registradas foram registradas (ver itens de A30 a A34 para discussão sobre a integralidade no que diz respeito a vários escopos);
  - (iii) precisão — a quantificação das emissões foi registrada de forma apropriada;
  - (iv) corte — as emissões foram registradas no período de relatório correto; e
  - (v) classificação — as emissões foram registradas de acordo com o tipo;
- (b) afirmações sobre a apresentação e a divulgação:

- (i) ocorrência e responsabilidade — as emissões e outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade;
- (ii) integralidade — todas as divulgações que deveriam ser incluídas na declaração de GEE foram incluídas;
- (iii) classificação e inteligibilidade — as informações sobre as emissões são apresentadas e descritas de forma apropriada e as divulgações são claramente expressas;
- (iv) precisão e quantificação — a quantificação de emissões e as informações relacionadas incluídas na declaração de GEE são devidamente divulgadas; e
- (v) consistência — as políticas de quantificação são consistentes com as aplicadas no período anterior ou as alterações são justificadas e foram devidamente aplicadas e adequadamente divulgadas; e as informações comparativas, se houver, são as relatadas no período anterior ou foram atualizadas apropriadamente.

***Confiança no controle interno (ver item 33R)***

A83. Se a avaliação do auditor independente sobre os riscos de distorção relevante no nível de afirmação inclui uma expectativa de que os controles estão operando de maneira eficaz (ou seja, o auditor independente pretende confiar na eficácia operacional dos controles na determinação da natureza, época e extensão de outros procedimentos), o auditor independente é requerido pelo item 38R a planejar e realizar testes de eficácia operacional desses controles.

***Causas de riscos de distorção relevante (ver item 34)***

***Fraude (ver itens 28 e 34(a))***

A84. Distorções na declaração de GEE podem surgir de fraude ou erro. A diferença entre fraude e erro é se a ação subjacente que resulta na distorção da declaração de GEE é intencional ou não.

A85. Incentivos à distorção intencional da declaração de GEE podem surgir se, por exemplo, aqueles que estão diretamente envolvidos com o processo de elaboração de relatórios de emissões ou têm a oportunidade de influenciar o processo, têm parcela significativa de sua remuneração dependente do cumprimento de metas agressivas de GEE. Como observado no item A61, outros incentivos para subestimar ou superestimar as emissões podem resultar da estratégia de mudanças climáticas da entidade, se houver, e dos riscos econômicos, regulatórios, físicos e reputacionais associados.

A86. Embora fraude seja conceito jurídico amplo, para efeitos desta Norma, o auditor independente deve preocupar-se com a fraude que gera distorção relevante na declaração de GEE. Embora o auditor independente possa suspeitar ou, em casos raros, identificar a ocorrência de fraude, o auditor independente não faz determinações legais sobre se a fraude realmente ocorreu.

***Não conformidade com leis e regulamentos (ver itens 34(b) e 78(c))***

- A87. Esta Norma distingue as responsabilidades do auditor independente em relação ao cumprimento de duas categorias diferentes de leis e regulamentos da seguinte forma:
- (a) as disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo efeito direto sobre a determinação das quantidades e divulgações materiais na declaração de GEE, uma vez que determinam as quantidades e divulgações relatadas na declaração de GEE da entidade. O item 34(b) requer que o auditor independente considere a probabilidade de distorção relevante devido à não conformidade com as disposições de tais leis e regulamentos quando executar os procedimentos requeridos pelo item 33L ou 33R; e
  - (b) outras leis e regulamentos que não têm efeito direto sobre a determinação das quantidades e divulgações na declaração de GEE, mas cujo cumprimento pode ser fundamental aos aspectos operacionais do negócio, a capacidade da entidade para continuar seu negócio ou para evitar penalidades materiais (por exemplo, conformidade com os termos de licença de operação ou conformidade com os regulamentos ambientais). A manutenção do ceticismo profissional durante todo o trabalho, como requerido pelo item 37 da NBC TO 3000, é importante para manter o auditor independente alerta para a possibilidade de os procedimentos aplicados com a finalidade de formar uma conclusão sobre a declaração de GEE trazerem à atenção casos identificados ou suspeitos de não conformidade com leis e regulamentos.

***Outras causas de riscos de distorção relevante (ver item 34)***

A88. Exemplos de fatores mencionados no item 34(c) a (k) incluem:

- (a) omissão de uma ou mais fontes de emissões é mais provável para as fontes que são menos óbvias e podem ser negligenciadas, tais como emissões fugitivas;
- (b) mudanças econômicas ou regulatórias significativas podem incluir, por exemplo, aumentos nas metas de energias renováveis ou mudanças significativas de preços de licenças em regime de comércio de emissões, que podem induzir, por exemplo, ao aumento do risco de erros de classificação das fontes em geradora de eletricidade;
- (c) a natureza das operações da entidade pode ser complexa (por exemplo, pode envolver múltiplas e diferentes instalações e processos), descontínua (por exemplo, geração de eletricidade em picos de carga), ou resultar em poucas ou fracas relações entre as emissões da entidade e outros níveis de atividade mensuráveis (por exemplo, planta de níquel e cobalto). Em tais casos, a oportunidade para procedimentos analíticos significativos pode ser consideravelmente reduzida.

Mudanças em operações ou limites (por exemplo, a introdução de novos processos ou a venda e a aquisição ou a terceirização das fontes de emissões ou sumidouros) também podem apresentar riscos de distorção relevante (por exemplo, por pouca familiaridade com procedimentos de quantificação ou de elaboração de relatórios de emissão). Além disso, a dupla contagem de fonte de emissões ou sumidouro pode ocorrer devido à coordenação inadequada da identificação de fontes e sumidouros em instalação complexa.

(d) seleção de método de quantificação inadequado (por exemplo, cálculo de emissões de Escopo 1 usando fator de emissão quando o uso de outro método mais preciso de medição direta está disponível e seria mais apropriado). Selecionar método de quantificação apropriado é particularmente importante quando o método foi alterado. Isto se deve porque usuários previstos muitas vezes estão interessados nas tendências de emissões ao longo do tempo ou em relação ao ano-base. Alguns critérios podem requerer que os métodos de quantificação só sejam alterados quando método mais preciso for usado. Outros fatores ligados à natureza dos métodos de quantificação incluem:

- aplicação incorreta de método de quantificação, como não calibrar medidores ou não lê-los com frequência suficiente ou usar fator de emissão que não é apropriado nas circunstâncias. Por exemplo, fator de emissão pode pressupor o uso contínuo e pode não ser apropriado para ser usado após uma interrupção;
- complexidade nos métodos de quantificação, que provavelmente envolvem maior risco de distorção relevante, por exemplo: manipulação matemática extensiva ou complexa da fonte de dados (tais como o uso de modelos matemáticos complexos); uso extensivo de fatores de conversão de estado (tais como aqueles para converter medidas de líquido para medidas de gás); ou o uso extensivo de fatores de conversão de unidade (tais como aqueles para converter medidas imperiais para medidas métricas);
- alterações nos métodos de quantificação ou nas variáveis de entrada (por exemplo, se o método de quantificação utilizado baseia-se no teor de carbono da biomassa e a composição da biomassa usada é alterada durante o período);

(e) emissões significativas não rotineiras ou assuntos de julgamento são fonte de maior risco de distorção relevante em relação a emissões de rotina, não complexas, que são sujeitas a quantificação sistemática e elaboração de relatórios. As emissões não rotineiras são aquelas que são incomuns, em tamanho ou natureza, e que, portanto, ocorrem com pouca frequência (por exemplo, eventos pontuais, como um defeito de fábrica ou grande vazamento). Assuntos de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas subjetivas. Os riscos de distorção relevante podem ser maiores por causa de assuntos tais como:

- maior intervenção da administração para especificar os métodos de quantificação ou de tratamento dos relatórios;
- maior intervenção manual para coleta e processamento de dados;
- métodos de cálculo ou quantificação e princípios de elaboração de relatórios complexos;
- natureza das emissões não rotineiras, que pode tornar difícil para a entidade implementar controles eficazes sobre os riscos;
- métodos de quantificação e princípios de elaboração de relatórios para estimativas podem estar sujeitos a interpretações diferentes;
- julgamentos necessários podem ser subjetivos ou complexos;

- (f) inclusão das emissões de Escopo 3 em que os dados utilizados na quantificação não são mantidos pela entidade, ou em que os métodos de quantificação comumente em uso são imprecisos ou que levam a grandes variações em emissões relatadas (ver itens de A31 a A34);
- (g) os assuntos que o auditor independente pode considerar para obter entendimento de como a entidade faz estimativas significativas e dos dados em que se baseiam incluem, por exemplo:
- entendimento dos dados em que se baseiam as estimativas;
  - método, incluindo, quando aplicável o modelo, usado na elaboração das estimativas;
  - aspectos relevantes do ambiente de controle e do sistema de informação;
  - se a entidade usou um especialista;
  - premissas em que se baseiam as estimativas;
  - se houve ou deveria ter havido mudança em relação ao período anterior nos métodos para fazer estimativas e, em caso afirmativo, por que;
  - em caso afirmativo, como a entidade avaliou o efeito da incerteza de estimativa sobre a declaração de GEE, incluindo:
    - em caso afirmativo, como a entidade considerou premissas ou resultados alternativos, por exemplo, realizando análise de sensibilidade para determinar o efeito de alterações nas premissas da estimativa;
    - como a entidade determina a estimativa quando a análise indica diferentes cenários de resultados;
    - se a entidade monitora os resultados das estimativas feitas no período anterior e se respondeu adequadamente ao resultado desse procedimento de monitoramento.

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

- erro humano na quantificação das emissões, que pode ser mais provável de ocorrer se o pessoal não estiver familiarizado ou não for bem treinado em relação a processos ou registro de dados de emissões;
- confiança indevida sobre sistema de informação mal planejado, que pode ter poucos controles eficazes, por exemplo, o uso de planilhas sem controles adequados;
- ajuste manual de níveis de atividade registrados automaticamente, por exemplo, entrada manual pode ser necessária se medidor de queima ficar sobrecarregado;
- desdobramentos externos significativos como maior escrutínio público sobre determinada instalação.

#### **Respostas gerais aos riscos avaliados de distorção relevante e procedimentos adicionais**

***Trabalhos de asseguarção razoável e de asseguarção limitada (ver itens 8, de 35 a 41R, de 42L a 43R e 46)***

A90. Dado que o nível de asseguarção obtido no trabalho de asseguarção limitada é inferior ao do trabalho de asseguarção razoável, os procedimentos que o auditor independente deve realizar no trabalho de asseguarção limitada variam em natureza e são menos extensos que os do trabalho de asseguarção razoável. As principais diferenças entre as respostas gerais do auditor independente para tratar os riscos avaliados de distorção relevante e procedimentos

adicionais para trabalho de asseguarção razoável e para trabalho de asseguarção limitada sobre declaração de GEE são as seguintes:

- (a) a ênfase dada à natureza de diversos procedimentos. A ênfase dada à natureza de diversos procedimentos como fonte de evidência provavelmente será diferente, dependendo das circunstâncias de trabalho. Por exemplo:
- o auditor independente pode julgar que seja adequado nas circunstâncias de um trabalho de asseguarção limitada particular dar ênfase relativamente maior a indagações ao pessoal da entidade e os procedimentos analíticos e, relativamente, menor ênfase, se houver, a testes de controles e de obtenção de evidência de fontes externas que seria o caso para trabalho de asseguarção razoável;
  - quando a entidade usa equipamentos de medição contínua para quantificar os fluxos de emissões, o auditor independente pode decidir no trabalho de asseguarção limitada responder a determinado risco de distorção relevante, indagando sobre a frequência com que o equipamento é calibrado. Nas mesmas circunstâncias para trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente pode decidir examinar os registros de calibração do equipamento da entidade ou testar sua calibração de forma independente;
  - quando a entidade queima carvão, o auditor independente pode decidir no trabalho de asseguarção razoável analisar de forma independente as características do carvão, mas, no trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente pode decidir que revisar os registros dos testes de laboratório da entidade seja uma resposta adequada ao risco avaliado de distorção relevante;
- (b) no trabalho de asseguarção limitada, a extensão de procedimentos adicionais realizados é menor do que no trabalho de asseguarção razoável. Isso pode envolver:
- redução do número de itens a serem examinados;
  - realização de menos procedimentos (por exemplo, realizando apenas procedimentos analíticos em circunstâncias quando, no trabalho de asseguarção razoável, tanto procedimentos analíticos quanto testes de detalhe seriam realizados);
  - realização de procedimentos *in loco* em menos instalações;
- (c) no trabalho de asseguarção razoável, procedimentos analíticos realizados em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante envolvem desenvolver expectativas das quantidades ou taxas que são suficientemente precisas para identificar distorções relevantes. No trabalho de asseguarção limitada, por outro lado, procedimentos analíticos são frequentemente planejados para fundamentar as expectativas quanto à direção das tendências, relações e taxas em vez de identificar distorções com o nível de precisão esperado no trabalho de asseguarção razoável (isso pode nem sempre ser o caso, por exemplo, em algumas circunstâncias o auditor independente pode desenvolver uma expectativa precisa com base em relacionamentos físicos ou químicos fixos mesmo no trabalho de asseguarção limitada).

Além disso, quando flutuações, relações ou diferenças significativas são identificadas, evidências apropriadas no trabalho de asseguarção limitada, muitas vezes, podem ser obtidas fazendo indagações à entidade e considerando as respostas recebidas à luz das

circunstâncias conhecidas de trabalho, sem obter evidência adicional, conforme requerido pelo item 43R(a), no caso de trabalho de asseguarção razoável.

Além disso, quando realizar procedimentos analíticos no trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente pode, por exemplo:

- usar dados mais agregados, por exemplo, dados no nível regional, em vez de no nível de instalação, ou dados mensais, em vez de dados semanais;
- usar dados que não foram submetidos a procedimentos distintos para testar sua confiabilidade na mesma medida em que seria feito no caso do trabalho de asseguarção razoável.

### **Respostas gerais aos riscos avaliados de distorção relevante (ver item 35)**

A91. As respostas gerais para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante no nível da declaração de GEE podem incluir:

- ressaltar a equipe de asseguarção sobre a necessidade de manter o ceticismo profissional;
- designação de equipe mais experiente ou de pessoas com habilidades especiais, ou uso de especialistas;
- fornecimento de maior supervisão;
- incorporação de elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos adicionais a serem executados;
- realização de mudanças gerais na natureza, na época ou na extensão de procedimentos, por exemplo: realização de procedimentos no final do período em vez de em data intermediária; ou modificação da natureza dos procedimentos para a obtenção de evidências mais persuasivas.

A92. A avaliação dos riscos de distorção relevante no nível da declaração de GEE, e dessa maneira as respostas gerais do auditor independente, são afetadas pelo entendimento do mesmo sobre o ambiente de controle. Ambiente de controle eficaz pode permitir que o auditor independente tenha mais confiança no controle interno e confiabilidade nas evidências geradas internamente dentro da entidade e, assim, por exemplo, permitir que o auditor independente realize alguns procedimentos em data intermediária em vez de no fim do período. Deficiências no ambiente de controle, no entanto, têm o efeito oposto. Por exemplo, o auditor independente pode responder ao ambiente de controle ineficaz por meio de:

- condução de procedimentos adicionais no final do período, em vez de em data intermediária;
- obtenção de evidências mais extensas a partir de procedimentos, além dos testes de controles;
- aumento do tamanho das amostras e da extensão dos procedimentos, tais como o número de instalações em que os procedimentos são realizados.

A93. Tais considerações, portanto, têm peso significativo na abordagem geral do auditor independente, por exemplo, a ênfase relativa em testes de controle *versus* procedimentos adicionais (ver também os itens de A70 a A72 e A96).

### **Exemplos de procedimentos adicionais (ver itens 37L, 37R, 40R)**

A94. Procedimentos adicionais podem incluir, por exemplo:

- testar a eficácia operacional dos controles na coleta e no registro dos dados de atividades, tais como quilowatts-hora de eletricidade comprada;
- alinhar fatores de emissão a fontes apropriadas (por exemplo, publicações de governo) e considerar sua aplicabilidade nas circunstâncias;
- revisar acordos de empreendimento conjunto (joint venture) e outros trabalhos relevantes para a determinação do limite organizacional da entidade;
- fazer a conciliação dos dados registrados como, por exemplo, hodômetros em veículos de propriedade da entidade;
- reperformar cálculos (por exemplo, cálculos de balanço de massa e de balanço de energia) e fazer a conciliação das diferenças observadas;
- realizar leituras de equipamentos de monitoramento contínuo;
- observar ou realizar novamente medições físicas, tais como medição da profundidade de tanques de óleo;
- analisar a solidez e a adequação de técnicas únicas de medição ou quantificação, métodos particularmente complexos que podem envolver, por exemplo, circuitos de reciclagem ou de retroalimentação;
- fazer amostragens e analisar independentemente as características dos materiais, tais como carvão ou observar as técnicas de amostragem da entidade e revisar os registros dos resultados de testes de laboratório;
- verificar a precisão dos cálculos e a adequação dos métodos de cálculo utilizados (por exemplo, a conversão e a agregação de medidas de entrada);
- alinhar os dados registrados com documentos fonte, como registros de produção, registros de uso de combustível e faturas de energia comprada.

***Fatores que podem influenciar os riscos avaliados de distorção relevante (ver itens 37L(a) e 37R(a))***

- A95. Os fatores que podem influenciar os riscos avaliados de distorção material incluem:
- limitações inerentes à capacidade dos instrumentos de medição e a frequência da sua calibração;
  - número, natureza, distribuição geográfica e características de propriedade de instalações das quais os dados são coletados;
  - número e natureza dos diferentes gases e das várias fontes de emissões incluídas na declaração de GEE;
  - se processos que são relacionados às emissões são contínuos ou intermitentes e o risco de interrupção de tais processos;
  - complexidade dos métodos para medição da atividade e para cálculo das emissões, por exemplo, alguns processos requerem medição e métodos de cálculo exclusivos;
  - risco de emissões fugitivas não identificadas;
  - extensão na qual a quantidade de emissões correlaciona-se com os dados de entrada prontamente disponíveis;
  - se o pessoal que realiza a coleta de dados é treinado em métodos relevantes e a rotatividade desse pessoal;
  - natureza e nível de automação utilizada na captura e manipulação de dados;
  - políticas e procedimentos de controle de qualidade implementados em testes de laboratório, internos ou externos;
  - complexidade dos critérios e da quantificação e políticas de elaboração de relatórios, incluindo como o limite organizacional é determinado.

***Eficácia operacional de controles (ver itens 37R(a)(ii) e 38R(a))***

A96. No caso de entidades muito pequenas ou sistemas de informação imaturos, pode não haver muitas atividades de controle que possam ser identificadas pelo auditor independente ou a extensão em que sua existência ou operação foi documentada pela entidade pode ser limitada. Nesses casos, pode ser mais eficiente para o auditor independente realizar procedimentos adicionais que sejam basicamente outros que não os testes de controle. Em alguns casos raros, no entanto, a ausência de atividades de controle ou de outros componentes de controle pode tornar impossível a obtenção de evidência apropriada e suficiente (ver também itens de A70 a A72, A92 e A93).

***Capacidade de persuasão das evidências (ver itens 37L(b) e 37R(b))***

A97. Para obter evidências mais persuasivas em razão da maior avaliação do risco de distorção relevante, o auditor independente pode aumentar a quantidade de evidências ou obter evidências que sejam mais relevantes ou confiáveis, por exemplo, por meio da obtenção de evidências corroborativas de diversas fontes independentes.

***Riscos para os quais testes de controles são necessários para fornecer evidência apropriada e suficiente (ver 38R(b))***

A98. A quantificação das emissões pode incluir processos altamente automatizados com pouca ou nenhuma intervenção manual, por exemplo, quando as informações relevantes são registradas, processadas, ou relatadas apenas em formato eletrônico, como no sistema de monitoramento contínuo ou quando o processamento de dados de atividade é integrado com o sistema de elaboração de relatórios operacionais ou financeiros baseado em tecnologia da informação. Nesses casos:

- as evidências podem estar disponíveis apenas em formato eletrônico e sua suficiência e adequação dependem da eficácia do controle sobre a sua precisão e integridade;
- o potencial para a ocorrência de iniciação inadequada ou alteração de informações e isso não ser detectado pode ser maior se controles apropriados não estiverem funcionando de maneira eficaz.

***Procedimentos de confirmação (ver item 41R)***

A99. Os procedimentos de confirmação externos podem fornecer evidências relevantes sobre informações, tais como:

- dados de atividades coletados por terceiros, tais como dados sobre: viagens aéreas de empregado coletados por agente de viagens; a entrada de energia para instalação medida por fornecedor; ou quilômetros percorridos pelos veículos de propriedade da entidade, registrados por gerente de frota externo;
- dados de referência do setor usados no cálculo de fatores de emissão;
- termos de acordos, contratos ou transações entre a entidade e outras partes, ou informações sobre se as outras partes estão, ou não, incluindo as emissões particulares em sua declaração de GEE, ao considerar o limite organizacional da entidade;
- resultados das análises de laboratório de amostras (por exemplo, poder calorífico de amostras de entrada).

**Procedimentos analíticos realizados em resposta aos riscos avaliados de distorção relevante (ver itens 42L e 42R)**

A100. Em muitos casos, a natureza fixa das relações físicas ou químicas entre determinadas emissões e outros fenômenos mensuráveis permite o planejamento de procedimentos analíticos eficazes (por exemplo, a relação entre o consumo de combustível e as emissões de dióxido de carbono e de óxido nitroso).

A101. Da mesma forma, uma relação razoavelmente previsível pode existir entre as emissões e as informações financeiras ou operacionais (por exemplo, a relação entre as emissões de Escopo 2 de eletricidade e o saldo do razão geral para compras de eletricidade ou horas de operação). Outros procedimentos analíticos podem envolver comparações de informações sobre as emissões da entidade com dados externos, tais como as médias do setor; ou a análise de tendências entre períodos para identificar anomalias para posterior investigação e tendências em períodos para fins de consistência com outras circunstâncias, como a aquisição ou a alienação de instalações.

A102. Os procedimentos analíticos podem ser particularmente eficazes quando dados desagregados estão prontamente disponíveis, ou quando o auditor independente tem razões para considerar que os dados a serem usados são confiáveis, como quando são extraídos de fonte bem controlada. Em alguns casos, os dados a serem usados podem ser capturados pelo sistema de informação de elaboração de relatórios financeiros ou podem ser inseridos em outro sistema de informação em paralelo com a entrada de dados financeiros relacionados, sendo aplicados alguns controles de entrada comuns. Por exemplo, a quantidade de combustível comprada, conforme registro nas faturas dos fornecedores, pode ser inserida nas mesmas condições em que as faturas relevantes são inseridas no sistema de contas a pagar. Em alguns casos, os dados a serem usados podem ser informações para decisões operacionais e, portanto, sujeitos a maior escrutínio pelo pessoal operacional ou sujeitos a procedimentos de auditoria externa separada (por exemplo, como parte de acordo de empreendimento conjunto (*joint venture*) ou de supervisão por órgão regulador).

**Procedimentos sobre estimativas (ver itens de 44L a 45R)**

A103. Em alguns casos, pode ser apropriado para o auditor independente avaliar como a entidade considerou premissas ou resultados alternativos, e por que eles foram rejeitados.

A104. Em alguns trabalhos de asseguarção limitada, pode ser apropriado que o auditor independente realize um ou mais procedimentos identificados no item 45R.

**Amostragem (ver item 46)**

A105. A amostragem envolve:

- (a) determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem para nível aceitavelmente baixo. Uma vez que o nível aceitável de risco de trabalho de asseguarção é menor para trabalho de asseguarção razoável do que para trabalho de asseguarção limitada, o mesmo nível de risco de amostragem é aceitável no caso de testes de detalhes. Portanto, quando a amostragem é usada para testes de detalhes no trabalho de asseguarção razoável, o tamanho da amostra pode ser maior do que quando usada em circunstâncias semelhantes, no trabalho de asseguarção limitada;

- (b) selecionar itens para a amostra de tal forma que cada unidade de amostragem da população tenha chance de ser selecionada, e realizar procedimentos adequados para a finalidade, em cada item selecionado. Se o auditor independente for incapaz de aplicar os procedimentos planejados, ou procedimentos alternativos adequados, para um item selecionado, esse item é tratado como desvio do controle prescrito, no caso de testes de controles, ou distorção, no caso de testes de detalhes;
- (c) investigar a natureza e a causa de desvios ou distorções identificados e avaliar seus eventuais efeitos sobre a finalidade do procedimento e sobre outras áreas do trabalho;
- (d) avaliar:
  - (i) os resultados da amostra, incluindo, para os testes de detalhes, projetar as distorções encontradas na amostra para a população; e
  - (ii) se o uso de amostragem forneceu base adequada para conclusões sobre a população que foi testada.

***Fraude, leis e regulamentos (ver item 47)***

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

- discuta o assunto com a entidade;
- solicite à entidade que consulte um terceiro devidamente qualificado, como advogado da entidade ou órgão regulador;
- considere as implicações do assunto em relação a outros aspectos do trabalho, incluindo a avaliação de risco do auditor independente e a confiabilidade das declarações por escrito da entidade;
- obtenha aconselhamento jurídico sobre as consequências de diferentes cursos de ação;
- comunique a terceiros (por exemplo, órgão regulador);
- retenha o relatório de asseguarção;
- retire-se do trabalho.

A107. As ações observadas no item A106 podem ser apropriadas ao responder à não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos identificada durante o trabalho. Também pode ser apropriado descrever o assunto em parágrafo de “Outros Assuntos” no relatório de asseguarção de acordo com o item 77, a menos que o auditor independente:

- (a) conclua que a não conformidade tem efeito relevante sobre a declaração de GEE e não foi adequadamente refletida na declaração de GEE; ou
- (b) seja impedido pela entidade de obter evidência apropriada e suficiente para avaliar se a não conformidade que pode ser material para a declaração de GEE ocorreu, ou provavelmente ocorreu, situação na qual se aplica o item 51 da NBC TO 3000.

***Procedimentos sobre o processo de agregação de declaração de GEE (ver itens 48L e 48R)***

A108. Como observado no item A71, conforme a elaboração de relatórios de emissões evolui, pode-se esperar que evoluirão também o nível de sofisticação, a documentação e a formalidade dos sistemas de informação relevantes para a quantificação e elaboração de relatórios de emissões. Em sistemas de informação imaturos, o processo de agregação pode ser muito informal. Em sistemas mais sofisticados, o processo de agregação pode ser mais sistemático e formalmente documentado. A natureza e a extensão dos procedimentos do

auditor independente com relação a ajustes e a maneira na qual o auditor independente aprova ou concilia a declaração de GEE com os registros que o suportam dependem da natureza e da complexidade do processo de quantificação e da elaboração de relatórios da entidade e dos riscos de distorção relevante relacionados.

***Procedimentos adicionais (ver itens 49L e 49R)***

A109. O trabalho de asseguarção é um processo interativo. Informações podem chegar ao conhecimento do auditor independente que diferem significativamente daquelas em que ele se baseou ao determinar os procedimentos planejados. Conforme o auditor independente executa procedimentos planejados, as evidências obtidas podem levá-lo a executar procedimentos adicionais. Tais procedimentos podem incluir pedir à entidade que examine assuntos identificados pelo auditor independente e faça ajustes na declaração de GEE, se apropriado.

***Determinação sobre se procedimentos adicionais são necessários no trabalho de asseguarção limitada (ver item 49L)***

A110. O auditor independente pode tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a declaração de GEE possa estar distorcida de maneira relevante. Por exemplo, ao realizar visitas *in loco*, o auditor independente pode identificar potencial fonte de emissões que não parece ter sido incluída na declaração de GEE. Nesses casos, o auditor independente realiza indagações sobre se a potencial fonte foi incorporada na declaração de GEE. A extensão dos procedimentos adicionais realizados, de acordo com o item 49L, é questão de julgamento profissional. Quanto maior for a probabilidade de distorção relevante, mais persuasiva deve ser a evidência obtida pelo auditor independente.

A111. Se, no caso do trabalho de asseguarção limitada, um assunto chegar ao conhecimento do auditor independente que o leve a acreditar que a declaração de GEE possa estar distorcida de maneira relevante, o auditor independente deve, de acordo com o item 49L, planejar e executar procedimentos adicionais. Se tendo feito isso, no entanto, o auditor independente não for capaz de obter evidência apropriada e suficiente para concluir que os assuntos não são suscetíveis de causar distorções relevantes na declaração de GEE ou determinar que os assuntos não causaram distorções relevantes na declaração de GEE, existe limitação de alcance.

***Acúmulo de distorções identificadas (ver item 50)***

A112. O auditor independente pode determinar quantidade abaixo da qual as distorções seriam claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor independente espera que o acúmulo de tais quantias não teria efeito relevante sobre a declaração de GEE. “Claramente trivial” não é outra expressão para “não material”. Assuntos que são claramente triviais serão de ordem de magnitude totalmente diferente (menor) da materialidade determinada em conformidade com esta Norma e devem ser claramente significativos, se tomados individualmente ou em conjunto e se julgados por quaisquer critérios de tamanho, natureza ou circunstâncias. Quando há qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não claramente trivial.

***Uso do trabalho de outros profissionais***

***Comunicação para outros profissionais (ver item 57(a))***

- A113. Os assuntos relevantes que a equipe de trabalho pode comunicar a outros profissionais em relação ao trabalho a ser executado, o uso que será feito desse trabalho e a forma e o conteúdo da comunicação dos outros profissionais com a equipe de trabalho pode incluir:
- solicitação para que outro profissional, conhecendo o contexto em que a equipe de trabalho irá utilizar seu trabalho, confirme que irá cooperar com ela;
  - materialidade de execução para trabalho de outro profissional, que pode ser inferior à materialidade de execução para a declaração de GEE (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para tipos específicos de emissões ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais para a declaração de GEE;
  - riscos identificados de distorção relevante da declaração de GEE que são relevantes para trabalho de outro profissional, e uma solicitação de que outro profissional comunique tempestivamente quaisquer outros riscos identificados durante o trabalho que possam ser relevantes para a declaração de GEE e as respostas de outro profissional a esses riscos.

#### **Comunicação de outros profissionais (ver 57(a))**

- A114. Assuntos relevantes que a equipe de trabalho pode solicitar que outro profissional comunique incluem:
- se outro profissional cumpriu os requisitos éticos que são relevantes para trabalho do grupo, incluindo a independência e a competência profissional;
  - se outro profissional cumpriu com os requisitos da equipe de trabalho;
  - informações sobre casos de não conformidade com leis ou regulamentos que possam dar origem à distorção relevante da declaração de GEE;
  - lista de distorções não corrigidas identificadas por outro profissional durante o trabalho que não são claramente triviais;
  - indicadores de possível viés na elaboração de informação relevante;
  - descrição de quaisquer deficiências significativas no controle interno identificadas por outro profissional durante o trabalho;
  - outros assuntos significativos que outro profissional comunicou ou espera comunicar à entidade, incluindo fraude ou suspeita de fraude;
  - quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a declaração de GEE ou que outro profissional pretenda levar à atenção da equipe do trabalho, incluindo exceções observadas em quaisquer declarações por escrito que outro profissional solicitou à entidade;
  - constatações, conclusões ou opinião gerais de outro profissional.

#### **Evidências (ver item 57(b))**

- A115. As considerações relevantes ao obter evidências relacionadas ao trabalho de outro profissional podem incluir:
- discussões com outro profissional sobre atividades de negócio relevantes para trabalho de outro profissional e que são significativas para a declaração de GEE;
  - discussões com outro profissional sobre a suscetibilidade de informações relevantes a distorções relevantes;
  - revisão da documentação de outro profissional dos riscos identificados de distorção relevante, das respostas a esses riscos e das conclusões. Essa documentação pode ser na forma de memorando que reflita a conclusão de outro profissional com relação aos riscos identificados.

#### **Declarações por escrito (ver item 58)**

A116. Além das declarações por escrito requeridas pelo item 58, o auditor independente pode considerar necessário solicitar outras declarações por escrito. As pessoas às quais o auditor independente solicita declarações por escrito normalmente devem ser membros da alta administração ou responsáveis pela governança. No entanto, uma vez que as estruturas da administração e da governança variam por jurisdição e por entidade, refletindo influências tais como diferentes contextos culturais e legais e as características de tamanho e propriedade, não é possível que esta Norma especifique, para todos os trabalhos, a quem seria apropriado solicitar declarações por escrito. Por exemplo, a entidade pode ser uma instalação que não é entidade legal separada por si só. Nesses casos, identificar a administração responsável ou os responsáveis pela governança adequados para quem se deve solicitar declarações por escrito, pode requerer o exercício de julgamento profissional.

#### **Eventos subsequentes (ver item 61)**

A117. Eventos subsequentes podem incluir, por exemplo, a publicação dos fatores de emissão revistos por órgão, como agência governamental, alterações na legislação ou regulamentos relevantes, conhecimento científico mais avançado, mudanças estruturais significativas na entidade, disponibilidade de métodos mais precisos de quantificação ou descoberta de erro significativo.

#### **Informações comparativas (ver itens 62, 63 e 76(c))**

A118. Leis, regulamentos ou termos do trabalho podem especificar os requisitos em matéria de apresentação, elaboração de relatórios e asseguarção das informações comparativas na declaração de GEE. Uma diferença fundamental entre as demonstrações contábeis e a declaração de GEE é que as quantidades apresentadas na declaração de GEE medem as emissões por período determinado e não são baseadas em quantidades acumuladas ao longo do tempo. Como resultado, as informações comparativas apresentadas não afetam as informações do ano atual, a menos que as emissões tenham sido registradas no período errado e, por conseguinte, as quantidades tenham sido baseadas no período inicial incorreto para medição.

A119. Quando a declaração de GEE inclui referências a porcentagens de redução de emissões, ou a comparação semelhante de informações de período em período, é importante que o auditor independente considere a adequação das comparações. Estas podem ser inadequadas devido a:

- (a) mudanças significativas nas operações em relação ao período anterior;
- (b) mudanças significativas em fatores de conversão; ou
- (c) inconsistência de fontes ou métodos de medição.

A120. Quando as informações comparativas são apresentadas com as informações atuais de emissões, mas algumas ou todas essas informações comparativas não estão cobertas pela conclusão do auditor independente, é importante que essa condição seja identificada claramente tanto na declaração de GEE quanto no relatório de asseguarção.

#### **Representação (ver item 62(a))**

A121. As quantidades de GEE relatadas em um período anterior podem precisar ser atualizadas de acordo com leis, regulamentos ou critérios aplicáveis, devido, por exemplo, ao conhecimento científico mais avançado, mudanças estruturais significativas na entidade,

disponibilidade de métodos mais precisos de quantificação ou descoberta de erro significativo.

***Realização de procedimentos em informações comparativas (ver item 63(a))***

A122. No trabalho de asseguarção limitada que inclui asseguarção sobre informações comparativas, se o auditor independente tomar conhecimento de que pode haver uma distorção relevante nas informações comparativas apresentadas, os procedimentos a serem executados devem estar de acordo com os requisitos do item 49L. No caso de trabalho de asseguarção razoável, os procedimentos a serem executados devem ser suficientes para formar uma opinião sobre as informações comparativas.

A123. Se o trabalho não inclui asseguarção sobre informações comparativas, o requisito de realizar os procedimentos nas circunstâncias descritas no item 63(a) visa cumprir a obrigação ética do auditor independente de não ser conscientemente associado com informações materialmente falsas ou enganosas.

***Outras informações (ver item 64)***

A124. A declaração de GEE pode ser publicada com outras informações que não são cobertas pela conclusão do auditor independente, por exemplo, na declaração de GEE pode ser incluído como parte do relatório de sustentabilidade ou relatório anual da entidade ou incluído com outras informações específicas de mudanças climáticas, tais como:

- análise estratégica, incluindo declaração sobre o impacto que as mudanças climáticas têm sobre os objetivos estratégicos da entidade;
- explicação e avaliação qualitativa de riscos e oportunidades significativos, atuais e previstos, associados com as mudanças climáticas;
- divulgações sobre as ações da entidade, incluindo o seu plano no curto e longo prazo para lidar com os riscos, oportunidades e impactos associados às mudanças climáticas;
- divulgações sobre perspectivas de futuro, incluindo tendências e fatores relacionados às mudanças climáticas que são suscetíveis de afetar a estratégia da entidade ou a escala de tempo com base na qual é planejada a realização da estratégia;
- descrição dos processos de governança e recursos da entidade que foram alocados para identificação, gestão e supervisão de questões relacionadas com mudanças climáticas.

A125. Em alguns casos, a entidade pode publicar informações de emissões calculadas sobre base diferente da utilizada na elaboração da declaração de GEE, por exemplo, outras informações podem ser elaboradas na base de "similaridade", na qual as emissões são recalculadas para omitir o efeito dos eventos não recorrentes, tais como o comissionamento de nova fábrica ou o fechamento de instalação. O auditor independente pode solicitar ter tais informações removidas se os métodos usados para elaborá-las forem proibidos pelos critérios usados para elaborar a declaração de GEE. O auditor independente pode também solicitar a remoção de qualquer informação narrativa que é inconsistente com os dados quantitativos incluídos na declaração de GEE ou não pode ser fundamentada (por exemplo, projeções especulativas ou declarações sobre ações futuras).

A126. Ações adicionais que podem ser apropriadas quando outras informações poderiam diminuir a credibilidade da declaração de GEE e do relatório de asseguarção incluem, por exemplo:

- solicitar à entidade que consulte uma terceira parte qualificada, como advogado da entidade;
- obter assessoria jurídica sobre as consequências de diferentes cursos de ação;
- comunicar-se com terceiros (por exemplo, órgão regulador);
- reter o relatório de asseguarção;
- retirar-se do trabalho, quando a retirada é possível de acordo com leis ou regulamentos aplicáveis;
- descrever o assunto no relatório de asseguarção.

## **Documentação**

### **Documentação dos procedimentos realizados e evidências obtidas (ver itens 15, 65 e 66)**

A127. A NBC TO 3000, item 42, requer que o auditor independente documente assuntos que são significativos para fornecer evidência que fundamente o relatório de asseguarção e que o trabalho foi executado em conformidade com as normas. Seguem exemplos de assuntos que podem ser adequados incluir na documentação do trabalho:

- fraude: os riscos de distorção relevante e a natureza, a época e a extensão dos procedimentos em relação à fraude; e comunicações sobre fraude feitas à entidade, a órgãos reguladores e a outros;
- leis e regulamentos: identificação ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos e os resultados da discussão com a entidade e outras partes externas à entidade;
- planejamento: a estratégia global do trabalho, o plano de trabalho e quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho, além das razões para tais mudanças;
- materialidade: as quantidades e os fatores considerados na sua determinação: materialidade para a declaração de GEE; nível ou níveis de materialidade para tipos específicos de emissões ou divulgações, se aplicável; materialidade de execução; e qualquer revisão da materialidade no decorrer do trabalho;
- riscos de distorção relevante: a discussão requerida pelo item 29 e as decisões significativas tomadas, os elementos-chave do entendimento obtido em relação a cada um dos aspectos da entidade e seu ambiente especificados no item 23; e os riscos de distorção relevante para os quais, conforme julgamento profissional do auditor independente, os procedimentos adicionais foram necessários;
- procedimentos adicionais: a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais realizados, a ligação entre estes procedimentos adicionais e os riscos de distorção relevante e os resultados de tais procedimentos;
- avaliação de distorções: a quantidade abaixo da qual as distorções seriam consideradas como claramente triviais; distorções acumuladas durante o trabalho e se elas foram corrigidas; e a conclusão do auditor independente sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, e a base para essa conclusão.

### **Assuntos levantados após a data do relatório de asseguarção (ver item 68)**

A128. Exemplos de circunstâncias excepcionais incluem os fatos que se tornaram conhecidos para o auditor independente após a data do relatório da asseguarção, mas que existiam na data do trabalho e que, se conhecidas nessa data, poderiam ter feito com que a declaração de GEE fosse alterado ou com que o auditor independente modificasse a conclusão do relatório de asseguarção, por exemplo, a descoberta de erro significativo não corrigido. As alterações necessárias na documentação do trabalho são revistas de acordo com as políticas e os

procedimentos da empresa com relação às responsabilidades de revisão conforme requerido pelos itens 32 e 33 da NBC PA 01, com o sócio do trabalho assumindo a responsabilidade final sobre as alterações.

### **Montagem do arquivo final do trabalho (ver item 69)**

A129. A NBC PA 01 (ou requisitos nacionais que são pelo menos tão exigentes) requer que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão tempestiva da montagem de arquivos de trabalho (ver item 45 da NBC PA 01). O prazo adequado para a conclusão da montagem do arquivo final do trabalho normalmente é de até 60 dias da data do relatório de asseguarção (ver item A54 da NBC PA 01).

### **Revisão do controle de qualidade do trabalho (ver item 71)**

A130 Outros assuntos que podem ser considerados na revisão do controle de qualidade do trabalho incluem:

- avaliação da equipe de trabalho sobre a independência da firma em relação ao trabalho;
- se ocorreu discussão apropriada sobre questões envolvendo diferenças de opinião ou outros assuntos difíceis ou controversos, e as conclusões decorrentes dessas consultas;
- se a documentação do trabalho selecionada para revisão reflete o trabalho realizado em relação aos julgamentos significativos e apoia as conclusões alcançadas.

### **Elaboração da conclusão de asseguarção**

#### ***Descrição dos critérios aplicáveis (ver itens 74(d) e 76(g)(iv))***

A131. A elaboração da declaração de GEE pela entidade requer a inclusão de uma descrição adequada dos critérios aplicáveis nas notas explicativas da declaração de GEE. Esta descrição informa os usuários previstos sobre a estrutura em que a declaração de GEE se baseia e é particularmente importante quando existem diferenças significativas entre os vários critérios sobre como assuntos específicos são tratados na declaração de GEE, por exemplo: quais deduções de emissões foram incluídas, se houver; como elas foram quantificadas e o que elas representam; e a base para selecionar quais emissões de Escopo 3 foram incluídas e como elas foram quantificadas.

A132. Descrição que a declaração de GEE, elaborada de acordo com critério particular, é apropriada apenas se a declaração de GEE estiver em conformidade com todos os requisitos desse critério cobertos pelo período da declaração de GEE.

A133. Descrição dos critérios aplicados que contém linguagem que qualifica ou é limitante (por exemplo, "a declaração de GEE está em conformidade substancial com os requisitos de XYZ") não é descrição adequada, uma vez que isso pode gerar entendimento errado pelos usuários da declaração de GEE.

### **Conteúdo do relatório de asseguarção**

#### ***Exemplos de relatórios de asseguarção (ver item 76)***

A134. O Apêndice 2 contém exemplos de relatórios de asseguarção sobre declarações de GEE, incorporando os elementos estabelecidos no item 76.

***Informações não cobertas pela conclusão do auditor independente (ver item 76(c))***

A135. Para evitar mal-entendidos e a confiança indevida sobre informações que não foram objeto de asseguração, quando a declaração de GEE inclui informações, tais como comparativos, que não são cobertas pela conclusão do auditor independente, essas informações devem ser normalmente identificadas como tal na declaração de GEE e no relatório de asseguração do auditor independente.

***Deduções de emissões (ver item 76(f))***

A136. O texto da declaração a ser incluído no relatório de asseguração quando a declaração de GEE inclui deduções das emissões pode variar consideravelmente dependendo das circunstâncias.

A137. A disponibilidade de informações relevantes e confiáveis em relação às compensações e outras deduções de emissões varia muito e, em decorrência disso, também variam as evidências disponíveis aos auditores independentes para fundamentar as deduções de emissões alegadas pelas entidades.

A138. Devido à natureza variada das deduções de emissões e do número frequentemente reduzido e à natureza dos procedimentos que podem ser aplicados às deduções de emissões pelo auditor independente, esta Norma requer a identificação no relatório de asseguração destas deduções de emissões, se houver, que são cobertas pela conclusão do auditor independente e uma declaração da responsabilidade do auditor independente no que diz respeito a elas.

A139. A declaração da responsabilidade do auditor independente no que diz respeito às deduções de emissões pode ser formulada da seguinte forma quando as deduções de emissões são compostas de compensações: “A declaração de GEE inclui a dedução de emissões da ABC para o ano de yyy toneladas de CO<sub>2-e</sub> relacionadas às compensações. Efetuamos procedimentos para concluir se essas compensações foram adquiridas durante o ano, e se sua descrição na declaração de GEE é um resumo razoável dos contratos relevantes e documentação relacionada. No entanto, não executamos quaisquer procedimentos relativos aos fornecedores externos destas compensações e não expressamos nenhuma opinião sobre se as compensações resultaram, ou resultarão, na redução de yyy toneladas de CO<sub>2-e</sub>.”

***Uso do relatório de asseguração (ver item 76(g)(iii))***

A140. Além de identificar o destinatário do relatório de asseguração, o auditor independente pode considerar adequado incluir um texto no corpo do relatório de asseguração que especifique a finalidade para a qual, ou os usuários previstos para quem, o relatório foi elaborado. Por exemplo, quando a declaração de GEE for ser apresentada em registro público, pode ser apropriado que as notas explicativas da declaração de GEE e o relatório de asseguração incluam uma declaração de que o relatório se destina a usuários que tenham conhecimento razoável de atividades relacionadas a GEE, que tenham estudado as informações na declaração de GEE com razoável diligência e que entendem que a declaração de GEE é elaborada e assegurada de acordo com níveis apropriados de materialidade.

A141. Adicionalmente, o auditor independente pode considerar adequado incluir um texto que restringe especificamente a distribuição do relatório de asseguração a usuários que não sejam os previstos, sua utilização por outras pessoas ou para outros fins.

**Resumo dos procedimentos do auditor independente (ver item 76(h)(ii))**

A142. O relatório de asseguarção no trabalho de asseguarção razoável normalmente segue o texto padrão e apenas brevemente descreve procedimentos realizados. Isso ocorre porque, no trabalho de asseguarção razoável, a descrição em qualquer nível de detalhe dos procedimentos específicos realizados não iria ajudar os usuários a entender que, em todos os casos em que o relatório sem modificações for emitido, evidências apropriadas e suficientes foram obtidas para permitir ao auditor independente expressar uma opinião.

A143. No trabalho de asseguarção limitada, a avaliação da natureza, da época e da extensão dos procedimentos realizados é essencial para que os usuários previstos entendam à conclusão expressa no relatório de asseguarção limitada. A descrição dos procedimentos do auditor independente no trabalho de asseguarção limitada, portanto, é normalmente mais detalhada do que no trabalho de asseguarção razoável. Também pode ser apropriado incluir a descrição dos procedimentos que não foram executados e que normalmente seriam executados no trabalho de asseguarção razoável. Entretanto, a identificação completa de todos esses procedimentos pode não ser possível porque o entendimento e a avaliação necessários sobre os riscos de distorção relevante pelo auditor independente são menores do que no trabalho de asseguarção razoável.

Os fatores a se considerar ao fazer essa determinação e o nível de detalhes a serem fornecidos incluem:

- circunstâncias específicas da entidade (por exemplo, a natureza diferente das atividades da entidade, em comparação com as atividades típicas no seu setor);
- circunstâncias de trabalho específicas que afetam a natureza e a extensão dos procedimentos realizados;
- as expectativas dos usuários previstos sobre o nível de detalhe a ser fornecido no relatório, com base na prática de mercado, leis ou regulamentos aplicáveis.

A144. Ao descrever os procedimentos realizados no relatório de asseguarção limitada, é importante que eles sejam escritos de forma objetiva, mas não resumidos a ponto de se tornarem ambíguos, nem escritos de forma que seja exagerada ou rebuscada ou que insinue que a asseguarção razoável foi obtida. Também é importante que a descrição dos procedimentos não dê a impressão de que o trabalho de procedimentos pré-acordados foi realizado e, na maioria dos casos, esta descrição não detalha o plano de trabalho por inteiro.

**Assinatura do auditor independente (ver item 76(k))**

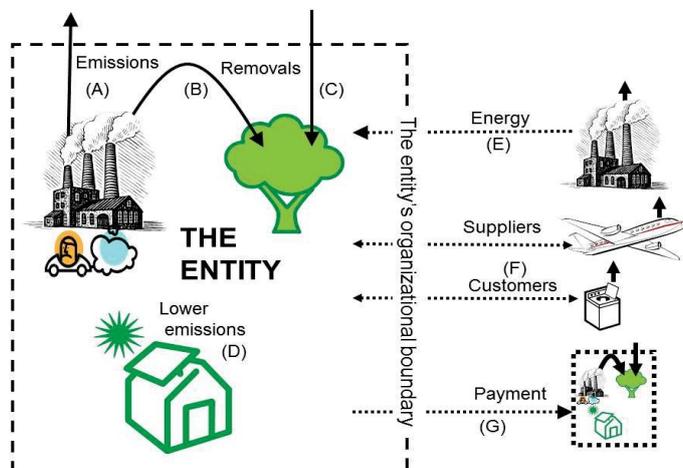
A145. A assinatura do auditor independente é em nome da firma ou em nome do próprio auditor independente, ou ambos, conforme apropriado para a jurisdição específica. Além da assinatura, em algumas jurisdições, o auditor independente pode ter que declarar no relatório de asseguarção sua designação profissional ou o fato de que o auditor independente ou a firma, conforme apropriado, foram reconhecidos pela autoridade de licenciamento competente nessa jurisdição.

**Parágrafos de “Ênfase” e parágrafos de “Outros assuntos” (ver item 77)**

A146. O uso generalizado de parágrafos de “Ênfase” ou de “Outros Assuntos” diminui a eficácia da comunicação do auditor independente sobre tais assuntos.

- A147. O parágrafo de “Ênfase” pode ser apropriado quando, por exemplo, critérios diferentes foram usados ou os critérios foram revistos, atualizados ou interpretados de maneira diferente do que em períodos anteriores e isso teve efeito fundamental sobre as emissões relatadas, ou quando um colapso no sistema ocorreu durante parte do período sendo contabilizado, justificando o uso de extrapolação para estimar as emissões para a época e isto foi informado na declaração de GEE.
- A148. O parágrafo de “Outros Assuntos” pode ser apropriado quando, por exemplo, o alcance do trabalho mudou significativamente desde o período anterior e isto não foi informado na declaração de GEE.
- A149. O conteúdo de parágrafo de “Ênfase” inclui uma clara referência ao assunto sendo enfatizado e onde as divulgações relevantes que descrevem o assunto de forma completa podem ser encontradas na declaração de GEE. Ele também indica que a conclusão do auditor independente não foi modificada pelo assunto enfatizado (ver também item A125).
- A150. O conteúdo de parágrafo de “Outros Assuntos” reflete claramente que não é preciso apresentar e divulgar esse assunto na declaração de GEE. O item 77 limita o uso de parágrafos de “Outros Assuntos” para assuntos relevantes para o entendimento dos usuários sobre o trabalho, as responsabilidades do auditor independente ou o relatório de asseguaração, que o auditor independente considere necessário comunicar no relatório de asseguaração (ver também item A124).
- A151. A inclusão de recomendações do auditor independente sobre assuntos tais como melhorias no sistema de informação da entidade no relatório de asseguaração poderá implicar que esses assuntos não foram adequadamente tratados na elaboração da declaração de GEE. Tais recomendações podem ser comunicadas, por exemplo, em carta à administração ou discutidas com os responsáveis pela governança. Considerações relevantes para decidir sobre a inclusão de recomendações no relatório de asseguaração incluem se sua natureza é relevante para as necessidades de informação dos usuários previstos e se elas são expressas adequadamente para garantir que não sejam mal interpretadas como ressalva da conclusão do auditor independente sobre a declaração de GEE.
- A152. O parágrafo de “Outros Assuntos” não inclui informações que o auditor independente seja proibido de fornecer de acordo com leis, regulamentos ou outras normas profissionais, por exemplo, normas éticas relativas à confidencialidade das informações. O parágrafo de “Outros Assuntos” também não inclui informações que a administração tem que fornecer.

## APÊNDICE 1 – Emissões, remoções e deduções de emissões (ver itens de A8 a A14)



A = emissões diretas, ou de Escopo 1 (ver item A8).

B = remoções (emissões que são geradas dentro do limite da entidade, mas capturadas e armazenadas dentro deste limite, em vez de liberadas para a atmosfera. São comumente contabilizadas em base bruta, isto é, contabilizadas como emissão de Escopo 1 e como remoção) (ver item A14).

C = remoções (GEE que a entidade removeu da atmosfera) (ver item A14).

D = ações que a entidade realiza para reduzir suas emissões. Tais ações podem reduzir as emissões de Escopo 1 (por exemplo, usando veículos mais econômicos em termos de combustível), emissões de Escopo 2 (por exemplo, instalando painéis solares para reduzir a quantidade de eletricidade comprada) ou emissões de Escopo 3 (por exemplo, reduzindo viagens a negócios ou vendendo produtos que requerem menos energia para o uso). A entidade pode discutir essas ações nas notas explicativas da declaração de GEE, mas elas afetam apenas a quantificação das emissões na declaração de GEE da entidade na medida em que as emissões relatadas são menores do que seriam de outra forma ou constituem dedução de emissões de acordo com os critérios aplicáveis (ver item 11).

E = emissões de Escopo 2 (ver item A9).

F = emissões de Escopo 3 (ver item A10).

G = deduções de emissões, incluindo compensações adquiridas (ver itens A11 a A13).

## **APÊNDICE 2 – Exemplos de relatórios de asseguarção sobre declarações de GEE (ver item A134)**

### **Exemplo 1:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **trabalho de asseguarção razoável;**
- **a declaração de GEE da entidade não contém emissões de Escopo 3;**
- **a declaração de GEE da entidade não contém deduções de emissões;**
- **a declaração de GEE não contém informações comparativas.**

*O exemplo de relatório a seguir é apenas para orientação e não pretende ser completo ou aplicável a todas as situações*

### **RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO RAZOÁVEL DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE GASES DE FEITO ESTUFA (GEE) DA ABC**

[Destinatário apropriado]

**Relatório sobre a declaração de GEE** (este cabeçalho não é necessário se esta for a única seção)

Realizamos o trabalho de asseguarção razoável da respectiva declaração de GEE da ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, que compreende a declaração de emissões e as notas explicativas nas páginas xx–yy. [Este trabalho foi realizado por equipe multidisciplinar, incluindo profissionais de asseguarção, engenheiros e cientistas ambientais] <sup>1</sup>.

*Responsabilidade da ABC sobre a declaração de GEE*

A ABC é responsável pela elaboração da declaração de GEE, de acordo com os [critérios aplicáveis<sup>2</sup>], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE. Essa responsabilidade inclui o planejamento, a implementação e a manutenção de controles internos relevantes para a elaboração da declaração de GEE que seja livre de distorções relevantes, devido a fraude ou erro.

[Conforme discutido na Nota 1 da declaração de GEE]<sup>3</sup>, a quantificação de GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao conhecimento científico incompleto usado para determinar os fatores de emissão e os valores necessários para combinar as emissões de gases diferentes.

*Nossa independência e controle de qualidade*

Cumprimos o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que inclui os requisitos de independência e outros requisitos com base nos princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional.

A empresa aplica a Norma Gestão da Qualidade NBC PA 01, que exige que a empresa projete, implemente e opere o sistema de gestão da qualidade, incluindo políticas ou procedimentos relativos ao cumprimento de requisitos éticos, padrões profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

*Nossa responsabilidade*

Nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião sobre a declaração de GEE com base nas evidências que obtivemos. Conduzimos nosso trabalho de asseguarção razoável de acordo com a NBC TO 3410 – Trabalho de Asseguarção para Declarações de Emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) e de Mudanças Climáticas, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é equivalente à norma ISAE 3410 – *Assurance Engagement on Greenhouse Gas Statements*. Essa Norma requer que planejemos e executemos este trabalho de forma a obter grau de asseguarção razoável sobre se a declaração de GEE é livre de distorções relevantes.

O trabalho de asseguarção razoável, executado segundo a NBC TO 3410, envolve executar procedimentos para obter evidência sobre a quantificação de emissões e informações relacionadas na declaração de GEE. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos selecionados dependem

do julgamento do auditor independente, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante, devido a fraude ou erro, na declaração de GEE. Ao avaliar esses riscos, consideramos o controle interno relevante para a elaboração da declaração de GEE da ABC. O trabalho de asseguaração razoável também inclui:

- avaliar a adequação nas circunstâncias do uso de [critérios aplicáveis] pela ABC, aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE, como base para a elaboração da declaração de GEE;
- avaliar a adequação dos métodos de quantificação e de políticas de elaboração de relatórios, e a razoabilidade das estimativas feitas pela ABC; e
- avaliar a apresentação geral da declaração de GEE.

Acreditamos que a evidência obtida é suficiente e adequada para fornecer a base para nossa opinião.

#### *Opinião*

Em nossa opinião, a declaração de GEE para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os [critérios aplicáveis] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE.

#### **Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios** *(aplicável somente para alguns trabalhos)*

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório de asseguaração irão variar dependendo da natureza das outras responsabilidades do auditor independente relacionadas à elaboração de relatórios.]

[Assinatura do auditor independente]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Data do relatório de asseguaração]

[Endereço do auditor independente]

## Exemplo 2:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- trabalho de asseguarção limitado;
- a declaração de GEE da entidade não contém emissões de Escopo 3;
- a declaração de GEE da entidade não contém deduções de emissões.;• a declaração de GEE não contém informações comparativas.

O exemplo de relatório a seguir é apenas para orientação e não pretende ser completo ou aplicável a todas as situações.

### **RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO LIMITADA DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE A DECLARAÇÃO DE GASES DE EFEITO ESTUFA (GEE) DA ABC**

[Destinatário apropriado]

#### **Relatório sobre a declaração de GEE** *(este cabeçalho não é necessário se esta for a única seção)*

Realizamos o trabalho de asseguarção limitada da respectiva declaração de GEE da ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, que compreende a declaração de emissões e as notas explicativas nas páginas xx–yy. [Este trabalho foi realizado por equipe multidisciplinar, incluindo profissionais de asseguarção, engenheiros e cientistas ambientais]<sup>5</sup>.

#### *Responsabilidade da ABC sobre a declaração de GEE*

A ABC é responsável pela elaboração da declaração de GEE, de acordo com os [critérios aplicáveis<sup>6</sup>], aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE. Essa responsabilidade inclui o planejamento, a implementação e a manutenção de controles internos relevantes para a elaboração da declaração de GEE que seja livre de distorções relevantes, devido a fraude ou erro.

[Conforme discutido na Nota 1 da declaração de GEE]<sup>7</sup>, a quantificação de GEE está sujeita a incerteza inerente devido ao conhecimento científico incompleto usado para determinar os fatores de emissão e os valores necessários para combinar as emissões de gases diferentes.

#### *Nossa independência e controle de qualidade*

Cumprimos o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que inclui os requisitos de independência e outros requisitos com base nos princípios fundamentais de integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional.

A empresa aplica a Norma de Gestão da Qualidade NBC PA 01<sup>8</sup>, que exige que a empresa projete, implemente e opere o sistema de gestão da qualidade, incluindo políticas ou procedimentos relativos ao cumprimento de requisitos éticos, padrões profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

#### *Nossa responsabilidade*

Nossa responsabilidade consiste em expressar uma conclusão de asseguarção limitada sobre a declaração de GEE com base em procedimentos que realizamos e nas evidências que obtivemos. Conduzimos nosso trabalho de asseguarção limitada de acordo com a NBC TO 3410 – Trabalho de Asseguarção para Declarações de Emissões de Gases de Efeito Estufa (GEE) e de Mudanças Climáticas, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é equivalente à norma ISAE 3410 – *Assurance Engagement on Greenhouse Gas Statements*. Essa Norma requer que planejemos e executemos este trabalho de forma a obter grau de asseguarção limitada sobre se a declaração de GEE é livre de distorções relevantes.

O trabalho de asseguarção limitada executado segundo a NBC TO 3410 envolve avaliar a adequação nas circunstâncias do uso de [critério aplicável] pela ABC como base para a elaboração da declaração de GEE, avaliar os riscos de distorção relevante da declaração de GEE, devido a fraude ou erro, responder aos riscos avaliados como necessário nas circunstâncias e avaliar a apresentação

geral da declaração de GEE. O trabalho de asseguarção limitada é substancialmente menor em alcance do que o trabalho de asseguarção razoável em relação tanto aos procedimentos de avaliação de riscos, incluindo o entendimento do controle interno, quanto aos procedimentos realizados em resposta aos riscos avaliados.

Os procedimentos que realizamos foram baseados em nosso julgamento profissional e incluíram indagações, observação dos processos realizados, inspeção de documentos, procedimentos analíticos, avaliação da adequação dos métodos de quantificação e de políticas de elaboração de relatórios e a concordância ou conciliação com os registros subjacentes.

[O auditor independente pode inserir o resumo da natureza e da extensão dos procedimentos realizados que, no seu julgamento profissional, forneça informações adicionais que possam ser relevantes para o entendimento dos usuários sobre a base para a conclusão do auditor independente<sup>9</sup>. A seção a seguir foi apresentada como orientação e o exemplo de procedimentos não é uma lista completa nem do tipo, nem da extensão, dos procedimentos que podem ser importantes para o entendimento dos usuários sobre o trabalho realizado.]<sup>10</sup>

Dadas as circunstâncias do trabalho, ao executar os procedimentos listados acima, nós:

- por meio de indagações, obtivemos o entendimento do ambiente de controle da ABC e dos sistemas de informação relevantes para a quantificação das emissões e a elaboração de relatórios, mas não avaliamos o planejamento de atividades de controle específicas, nem obtivemos evidência ou testamos sua implementação;
- avaliamos se os métodos da ABC para desenvolver estimativas são adequados e foram aplicados de forma consistente. No entanto, nossos procedimentos não incluíram testar dados em que se baseiam as estimativas nem desenvolver separadamente nossas próprias estimativas para avaliar as estimativas da ABC;
- realizamos visitas aos locais [em três locais] para avaliar a integridade das fontes de emissão, métodos de coleta de dados, dados fonte e premissas relevantes aplicáveis aos locais. Os locais selecionados para o teste foram escolhidos levando em consideração as suas emissões em relação ao total das emissões, as fontes de emissão e os locais selecionados em períodos anteriores. Nossos procedimentos [sim/não] incluem testes de sistemas de informação para coletar e agregar dados da instalação ou de controles nesses locais.]<sup>11</sup>

Os procedimentos realizados em um trabalho de asseguarção limitada variam na natureza e são menos extensos que o trabalho de asseguarção razoável. Como resultado, o nível de asseguarção obtido no trabalho de asseguarção limitada é substancialmente menor do que teria sido obtido se tivesse sido executado o trabalho de asseguarção razoável. Nesse sentido, não expressamos uma opinião de asseguarção razoável sobre se a declaração de GEE da ABC foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o [critério aplicável] aplicado conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE.

#### *Conclusão de asseguarção limitada*

Com base nos procedimentos que realizamos e nas evidências que obtivemos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leva a acreditar que a declaração de GEE da ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os [critérios aplicáveis] aplicados conforme explicado na Nota 1 da declaração de GEE.

#### **Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios** *(aplicável somente para alguns trabalhos)*

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório de asseguarção irão variar dependendo da natureza das outras responsabilidades do auditor independente relacionadas à elaboração de relatórios.]

[Assinatura do auditor independente]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Data do relatório de asseguração]

[Endereço do auditor independente]

<sup>1</sup> A frase deve ser excluída se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho deveria relatar apenas as emissões de Escopo 2 e nenhum outro especialista foi usado).

<sup>2</sup> [Critérios aplicáveis] estão disponíveis para *download* gratuito em [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>3</sup> Quando não houver discussão sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração de GEE, isso deve ser excluído.

<sup>4</sup> NBC PA 01 – Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes Revisão de Qualidade do Trabalho.

<sup>5</sup> A frase deve ser excluída se não for aplicável ao trabalho (por exemplo, se o trabalho relatar apenas as emissões de Escopo 2 e nenhum outro especialista foi usado).

<sup>6</sup> [Critérios aplicáveis] estão disponíveis para *download* gratuito em [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>7</sup> Quando não houver discussão sobre a incerteza inerente na Nota 1 da declaração de GEE, isso deve ser excluído.

<sup>8</sup> NBC PA 01 – Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes Revisão de Qualidade do Trabalho.

<sup>9</sup> Os procedimentos devem ser resumidos, mas não na medida em que sejam ambíguos, nem descritos de forma exagerada ou embelezada ou que implique que tenha sido obtida garantia razoável. É importante que a descrição dos procedimentos não dê a impressão de que o compromisso de procedimentos acordado foi realizado e, na maioria dos casos, não detalhará todo o plano de trabalho.

<sup>10</sup> No relatório final, este parágrafo explicativo será suprimido.

<sup>11</sup> Esta seção deve ser suprimida se o profissional concluir que as informações expandidas sobre os procedimentos executados não são necessárias nas circunstâncias do trabalho.