

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON N° 03/2022

Orientação aos auditores independentes para os trabalhos de asseguração limitada das informações não financeiras contidas no Relato Integrado ("RI").

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem o objetivo de orientar os auditores independentes quanto a norma a ser aplicada e os procedimentos a serem executados para a emissão de relatório de asseguração limitada sobre as informações não financeiras contidas no Relato Integrado para fins de cumprimento da Resolução CVM nº 14/2020, de 09 de dezembro de 2020, que tornou obrigatória a adoção da Orientação Técnica CPC 09 – Relato Integrado para as companhias abertas que decidirem elaborar e divulgar seu Relato Integrado. Não obstante esse objetivo, os auditores poderão utilizar este CT para asseguração de Relatos Integrados que sejam emitidos por outras entidades que não companhias abertas.

Introdução

2. Em 6 de novembro de 2020, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu a Orientação Técnica CPC 09 - Relato Integrado (OCPC 09), cujos objetivos, segundo relatório de audiência pública, "são melhorar a qualidade da informação disponível aos provedores de capital financeiro, promover uma abordagem mais coesa e eficiente do relato corporativo e aperfeiçoar a prestação de contas e a responsabilidade pela gestão da base abrangente de capitais."
3. Em 09 de dezembro de 2020, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Resolução CVM nº 14/2020, por meio da qual torna obrigatória, para as companhias abertas, quando da decisão de elaboração e divulgação do Relato Integrado (RI), a aplicação da OCPC 09. Além disso, o RI deverá ser objeto de asseguração limitada por auditor independente registrado na CVM, em conformidade com as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As novas disposições trazidas pela Resolução CVM nº 14/2020 entraram em vigor em 1º de janeiro de 2021 e, dessa forma, entende-se que ela passou a ser aplicável para os exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2021.
4. Em abril de 2021, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) emitiu um guia de orientação aos auditores, com o objetivo de servir de base para a realização de asseguração de relatórios de natureza narrativa, como é o caso do Relato Integrado, até que uma norma de asseguração específica seja estabelecida. A elaboração dessa norma específica deverá ser acelerada após acordo celebrado entre o *International Integrated Reporting Concil* (IIRC)¹ e o IAASB, bem como pela criação da entidade normatizadora de relatórios de sustentabilidade, o *International Sustainability Standards Board* (ISSB), pela *IFRS Foundation*, formalmente constituído em 3 de novembro de 2021.
5. O entendimento, manifestado no presente CT, sobre o critério aplicável (framework) para elaboração e apresentação do Relato Integrado, as normas de asseguração aplicáveis, incluindo os procedimentos mínimos a serem executados, assim como sobre o modelo de relatório a ser emitido para a asseguração limitada de informações não financeiras contidas no Relato Integrado, levou em consideração o guia de orientação do IAASB acima mencionado.

Entendimento e orientação aos auditores independentes

Relato Integrado – OCPC 09

6. Segundo a OCPC 09, "o Relato Integrado é um relato conciso sobre **como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à**

geração de valor a curto, médio e longo prazos". A norma considera principalmente o setor privado e empresas de qualquer porte, mas pode ser aplicada e adaptada, conforme necessário, para organizações do setor público e sem fins lucrativos. A OCPC 09 tem correlação com a Estrutura Conceitual Básica (*framework*) do Relato Integrado, elaborada pelo IIRC.

7. De acordo com a estrutura internacional, o RI tem os seguintes objetivos:
 - melhorar a qualidade da informação disponível a provedores de capital financeiro, permitindo uma alocação de capital mais eficiente e produtiva;
 - promover uma abordagem mais coesa e eficiente do relato corporativo, que aproveite as diversas vertentes de relato e comunique a gama completa de fatores que afetam, de forma material, a capacidade da organização de gerar valor ao longo do tempo; e
 - aperfeiçoar a prestação de contas e a responsabilidade pela gestão da base abrangente de capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, de relacionamento e natural) e promover o entendimento de suas interdependências.
8. O RI não é um novo relatório a ser apresentado pelas empresas, mas sim um novo processo de geração de informação corporativa que irá garantir que os relatórios comuniquem a geração de valor de uma forma mais abrangente.
9. Desta forma, mais do que ser apenas um relatório corporativo a ser apresentado pelas organizações, o RI representa uma forma das organizações apresentarem sua jornada para a geração de valor, considerando a conectividade e a interdependência de diversos aspectos financeiros e não financeiros, de forma a responder ao crescente interesse de investidores e demais partes interessadas ("*stakeholders*").
10. Muitas vezes, as entidades elaboram ou divulgam informações de acordo com outros *frameworks* ou de acordo com outras regulamentações, como por exemplo, Relatório de Sustentabilidade, Relatório da administração, etc. No entanto, de acordo com o item 1.12 da OCPC 09, o RI deve ser uma comunicação identificável e com denominação própria. Dessa forma, se a empresa está utilizando elementos da OCPC 09 na elaboração de seus relatórios, a Administração da entidade é responsável por determinar os aspectos previstos no conceito do Relato Integrado e identificá-lo como tal, sendo este sujeito à referida Resolução da CVM para as companhias abertas.
11. A OCPC 09 não define informações mínimas que devem ser reportadas e/ou métodos de mensuração ao conteúdo, pois seu propósito é estabelecer princípios de orientação e elementos que sirvam o conteúdo geral do RI e para explicar os conceitos fundamentais que os sustentam, conforme itens 1.9 e 1.10 da referida orientação.
12. É preciso que os responsáveis pela elaboração e apresentação do RI exercitem o julgamento profissional, dadas as circunstâncias específicas da organização, para determinar quais temas são relevantes e como eles devem ser divulgados. Dessa forma, a administração da organização precisa estabelecer políticas, controles internos e procedimentos para definir o conteúdo do RI e implementar controles para o tratamento e rastreamento das informações como coleta e monitoramento, de forma que essas possam ser objeto de assecuração.
13. Como mencionado anteriormente, o Relato Integrado é um processo de reporte e não um relatório, sendo que sua metodologia pode ser aplicada na elaboração de qualquer relatório, inclusive o Relatório de Administração, que é exigido pelo artigo 133-I da Lei nº 6.404/76. Conforme previsto no item 1.14 do OCPC 09, se o Relatório de Administração for elaborado de forma que inclua as orientações e divulgações requeridas pela OCPC 09, ser conciso e claramente nomeado como Relato Integrado, ele pode ser considerado como tal.

14. A OCPC 09 é uma estrutura conceitual e que serve como ponto de partida para a preparação do RI; no entanto, a estrutura conceitual deve ser complementada em relação a temas como, por exemplo: a determinação de materialidade, o *framework* utilizado e demais normas aplicáveis, o critério de medição de métricas, e como foi validada a integridade das informações apresentadas. Em resumo, o *framework* do RI é apenas um conjunto de conceitos básicos, em que o conteúdo financeiro é elaborado conforme padrões específicos (i.e., IFRS¹, US GAAP², Cosif³ etc.) e o conteúdo não financeiro pode se valer dos padrões hoje existentes no mercado (i.e., GRI⁴, SASB⁵, CDP⁶, TCFD⁷ etc.). Cabe ao RI, desta forma, ser a plataforma de comunicação entre estes dois blocos de informação, a fim de garantir sua evidenciação e a asseguaração por parte dos auditores independentes.
15. Dessa forma, apenas uma referência a OCPC 09 para fins de divulgação de critério **não** é suficiente para a clareza e integridade dos critérios de sua elaboração e apresentação e também para que o auditor independente emita seu relatório de asseguaração, devendo ser complementado com informações em relação aos temas acima ou outros temas relevantes para sua preparação, por exemplo, na seção de "Base de preparação e apresentação", e/ou pela descrição do conjunto de normas complementares utilizadas.
16. A OCPC09 não impõe indicadores de desempenho específicos, métodos de mensuração ou divulgação de temas individuais. Assim, é preciso que os responsáveis pela elaboração e apresentação do RI exercitem o julgamento profissional, dadas as circunstâncias específicas da organização, para determinar:
- quais temas são relevantes;
 - como eles são divulgados, incluindo a aplicação de métodos de mensuração e divulgação comumente aceitos, conforme o caso; e
 - políticas, controles e procedimentos relacionados às informações de forma que essas possam ser objeto de asseguaração.
17. Em seu item 4.1, a OCPC 09 descreve que o RI deve incluir os seguintes oito Elementos de Conteúdo e responder à pergunta feita para cada um deles:
- A. visão geral da organização e de seu ambiente externo;
 - B. governança;
 - C. modelo de negócios;
 - D. riscos e oportunidades;
 - E. estratégia e alocação de recursos;
 - F. desempenho;
 - G. perspectiva;
 - H. base para elaboração e apresentação e, ao fazê-lo, considera:
 - I. orientações gerais sobre o relato.
18. Dessa forma, espera-se que uma entidade tenha políticas e premissas formalizadas, acompanhadas de controles internos e procedimentos que suportarão a elaboração do referido relatório e o processo de asseguaração limitada por parte do auditor.

¹ *International Financial Reporting Standards.*

² *United States Generally Accepted Accounting Principles.*

³ Padrão Contábil das Instituições Reguladas pelo Banco Central do Brasil.

⁴ *Global Reporting Initiative*

⁵ *Sustainability Accounting Standards Board*

⁶ *Carbon Disclosure Project*

⁷ *Task Force on Climate-related Financial Disclosures*

Norma de asseguração aplicável

19. O Relato Integrado, sobre o qual pode ser requerida uma asseguração, como é o caso da CVM, por exemplo, é composto majoritariamente de informações não financeiras (informações não históricas). Assim, a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (*ISAE 3000 – Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*) deve ser aplicada a trabalhos de asseguração que não se constitua em auditoria nem em revisão de informações financeiras históricas.
20. Conforme o item 10 da NBC TO 3000, ao conduzir o trabalho de asseguração, os objetivos dos auditores independentes são:
- a) *obter segurança razoável ou segurança limitada, conforme apropriado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes;*
 - b) *expressar a conclusão acerca do resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto, por meio de relatório escrito que transmita uma asseguração razoável ou uma conclusão de asseguração limitada e descreva a base para a conclusão; e*
 - c) *adicionalmente, proceder às comunicações requeridas pela NBC TO 3000 que também sejam aplicáveis.*
21. Assim, os trabalhos de asseguração de informações não financeiras contidas no Relato Integrado serão executados consoante às normas gerais previstas na NBC TO 3000 e as orientações deste comunicado, que dispõe, entre outros, sobre os procedimentos mínimos e específicos a serem executados pelo auditor nesses trabalhos.
22. A NBC TO 3000 contempla dois tipos de asseguração: limitada ou razoável. Conforme item 12 da referida norma, o trabalho de asseguração limitada é o trabalho de asseguração no qual o auditor independente reduz o risco do trabalho a um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, em que o risco é maior do que o risco para o trabalho de asseguração razoável como base para emissão de uma conclusão na forma que expresse se, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, algum assunto tenha chegado ao conhecimento do auditor independente de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados em trabalho de asseguração limitada são restritas (menos extensas) quando comparados com os que são necessários em trabalhos de asseguração razoável, mas são planejados para obter um nível de segurança que seja, no julgamento profissional do auditor independente, significativo. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto a um nível que seja claramente mais do que irrelevante.
23. Em um trabalho de asseguração razoável, o auditor deve avaliar o desenho dos controles internos relevantes e se eles foram devidamente implementados e estão desempenhando suas devidas finalidades. Na prática, a natureza, época e extensão dos procedimentos do auditor serão uma questão de julgamento profissional nas circunstâncias do trabalho e são baseados nos riscos avaliados (para um trabalho de asseguração razoável) ou nas áreas identificadas em que uma distorção relevante pode surgir (para um trabalho de asseguração limitada). Os itens 46 a 49 da NBC TO 3000 demonstram as diferenças entre as duas formas de asseguração.
24. Dessa forma, o grau de maturidade e organização dos controles internos da entidade que está preparando o relatório, além da avaliação de riscos por parte do auditor, são fatores a serem considerados na avaliação de aceitação de uma asseguração razoável ou limitada. Considerando o cenário mundial em que existem divergências na apresentação das informações relacionadas a ESG (sigla para *Environmental, Social and Corporate Governance*, que em português quer dizer Ambiental, Social e Governança) e o próprio cenário brasileiro em que temos um número limitado de Entidades que prepararam esse tipo de relatório há mais tempo e outras que estão apenas iniciando, **recomendamos**

fortemente por iniciar os trabalhos por uma asseguração limitada, asseguração essa também definida pela CVM em sua Resolução nº 14/2020.

Aceitação e Continuação do Trabalho

25. Os trabalhos de asseguração limitada previstos neste CT também devem submeter-se à análise requerida pela norma de asseguração NBC TO 3000, que estabelece a necessidade de entender as circunstâncias do trabalho, bem como as exigências éticas aplicáveis, incluindo a independência. Adicionalmente, o auditor independente deve considerar se:
- a) terá acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão;
 - b) possui as competências profissionais necessárias ao trabalho a ser desenvolvido;
 - c) o trabalho tem propósito racional e se o objeto do trabalho é apropriado; e
 - d) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto são apropriados para as circunstâncias do trabalho e estarão disponíveis aos usuários previstos. Os critérios devem apresentar as seguintes características: i) relevância; ii) integralidade; iii) confiabilidade; iv) neutralidade; e v) compreensibilidade.

Concordância com os termos do trabalho

26. O auditor independente deve concordar com os termos de trabalho com a contratante. Estes termos devem ser especificados em detalhes suficientes na carta de contratação ou equivalente.

Planejamento

27. De acordo com o item 40 da NBC TO 3000, o auditor independente deve planejar o trabalho para que ele seja executado de forma eficaz, incluindo a definição do alcance, da época e da coordenação do trabalho; assim como determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados que são requeridos de forma a alcançar o seu objetivo.

Materialidade

28. O auditor independente deve levar em consideração a materialidade quando planejar e executar o seu trabalho, inclusive ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos; e avaliar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes.
29. O item 3(d) da OCPC 09 deve ser usado pelas entidades para determinar a materialidade na elaboração do Relato Integrado. O RI deve divulgar informações sobre temas que afetam, de forma substancial, a capacidade da organização gerar valor a curto, médio e longo prazos, considerando inclusive os parâmetros de relevância estabelecidos. A determinação de materialidade deve ser documentada com todas as principais premissas suportadas, e somente as informações materiais devem ser apresentadas, visando um relato conciso e objetivo do processo de geração de valor de uma organização. Ou seja, a determinação da materialidade deve ser feita tendo como base o modelo de negócio da empresa e a entidade normalmente precisará estabelecer um processo para identificar os tópicos de relatório, levando em consideração as necessidades de informação dos usuários previstos.
30. O processo para determinar a materialidade para fins de elaboração e apresentação do RI envolve:
- a) a identificação de temas relevantes, com base na sua capacidade de afetar a geração de valor,
 - b) a avaliação da importância de temas relevantes no tocante a seu efeito conhecido ou potencial sobre a geração de valor,

- c) a priorização de temas com base na sua importância relativa, considerando aspectos qualitativos e quantitativos, e
 - d) a determinação de informações a serem divulgadas sobre temas relevantes.
31. Apesar de não haver um requisito específico para que o auditor considere o processo pelo qual a entidade passa para identificar os tópicos de relatório, ele deve determinar se os critérios aplicados são adequados para as circunstâncias do trabalho. Dessa forma, esse processo pode ser útil para obter entendimento do processo da entidade para identificar os tópicos de relatório. Em outras palavras, o auditor precisa considerar a entidade e o seu ambiente de controle, qual a finalidade da entidade na preparação do RI, quais são os usuários previstos e como a escolha dos critérios foi realizada.
32. O item 12 (c) da NBC TO 3000 define critérios como “as referências (*benchmark*) usadas para mensurar ou avaliar o assunto”. Dessa forma, os critérios estabelecem o que deve ser reportado, incluindo os tópicos de relatório, como deve ser mensurado ou avaliado e como deve ser divulgado e apresentado. Adicionalmente, o item 44 da NBC TO 3000 traz informações relevantes sobre o que o auditor deve considerar na determinação da materialidade.
33. A materialidade envolve tanto considerações qualitativas quanto quantitativas. Um limite de materialidade quantitativo é útil para tomar uma decisão preliminar sobre a probabilidade de um item ser material. As distorções de valores menores do que o limite quantitativo podem ter um efeito qualitativo material nas informações sobre o assunto reportadas. A consideração do auditor sobre a materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor sobre as necessidades de informações comuns dos usuários previstos como um grupo. Portanto, dada a questão do uso do julgamento profissional em sua determinação, o auditor independente deve deixar de forma clara e objetiva nos papéis de trabalho, todas as considerações utilizadas quando da sua determinação.

Controles internos

34. O auditor independente deve considerar o entendimento do processo utilizado para elaborar as informações contidas no RI. Isso envolve entendimento sobre o ambiente de controle, processos e sistemas de informação relevantes para a preparação das informações, mas não avaliação e teste de eficácia operacional dos controles internos. A natureza dos processos, controles e registros no sistema de controle interno da entidade pode variar com o porte e a complexidade da entidade.
35. De acordo com o item A107 da NBC TO 3000, no trabalho de asseguração limitada, considerar o processo utilizado para preparar a informação do objeto auxilia o auditor independente a desenvolver e realizar procedimentos que endereçam áreas em que possam ocorrer distorção relevante da informação do objeto. Ao considerar o processo utilizado, o auditor independente exerce o julgamento profissional para determinar quais aspectos do processo são relevantes para o trabalho e pode indagar as partes apropriadas acerca desses aspectos.

Trabalho de especialistas

36. Determinados aspectos dos objetos submetidos aos trabalhos de asseguração poderão requerer especialização, o que demandará o uso de especialistas com capacidade técnica e experiência. Pode ser necessário usar o trabalho de vários especialistas como engenheiros geotécnicos, geoquímicos, cientistas ambientais, especialistas em saúde e segurança ou especialistas jurídicos, entre outros. De acordo com o item 52 da NBC TO 3000, citado a seguir, o auditor independente, sempre que aplicável, deve entender a natureza do trabalho do especialista com objetivo de compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.

“52. Quando o trabalho de especialista for utilizado, o auditor independente deve, também:

- a) avaliar se o especialista possui a competência, a capacidade e a objetividade necessárias para os seus propósitos. No caso de especialista externo, a avaliação da objetividade deve incluir indagação sobre interesses e relações que podem criar ameaças para a objetividade desse especialista;
- b) obter o suficiente entendimento da área de especialidade do especialista;
- c) acordar com o especialista a natureza, o alcance e a extensão do trabalho dele; e
- d) avaliar a adequação do trabalho do especialista para os propósitos do auditor independente".

Considerações de fraude e de atos ilegais

37. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude e de atos ilegais é dos responsáveis pela governança e da administração da entidade. Portanto, é importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção de fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão de fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição.
38. Por sua vez, o auditor é responsável por obter segurança limitada de que as informações, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Devido às limitações inerentes nos trabalhos do auditor, há risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas informações possam não ser detectadas, apesar dos procedimentos executados pelos auditores tenham sido devidamente planejados e realizados.

Exigências éticas relevantes

39. O auditor deve cumprir com as exigências éticas relevantes aplicáveis aos trabalhos de asseguarção ou outras exigências profissionais impostas por leis ou regulamentos que contenham requisitos ou exigências similares aplicáveis a esses trabalhos.

Representações formais

40. O auditor deve obter representações formais da administração da entidade, contendo sua responsabilidade em relação a documentos e informações relacionados aos objetos relativos aos trabalhos de asseguarção de acordo com a norma NBC TO 3000, confirmando, entre outros, os seguintes aspectos e responsabilidades:
- a) responsabilidade sobre as informações (dados utilizados) nos objetos submetidos ao trabalho de asseguarção, confirmando que tais objetos são preparados sob a responsabilidade da administração da entidade concessionária;
 - b) a administração da entidade deve disponibilizar ao auditor acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração dessas informações (dados) do objeto, como registros, documentação e outros assuntos, além de informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins do serviço proposto e acesso irrestrito a pessoas da administração que o auditor determina ser necessário para obter evidência ao trabalho de asseguarção;
 - c) a responsabilidade primária na prevenção e detecção de erros e fraudes é da administração da parte responsável. Dessa forma, uma estrutura eficaz de controles internos reduz a possibilidade de que estes venham a ocorrer ou, no mínimo, contribui;
 - d) conforme requerido pelas normas de asseguarção, indagaremos à administração e de outras pessoas da parte responsável sobre aspectos relacionados ao objeto de asseguarção, tais como os critérios para a sua avaliação ou mensuração e a eficácia dos correspondentes controles internos.
41. Conforme item 56 da NBC TO 3000, o auditor deve obter uma carta de representação da alta administração ou responsáveis pela governança da parte responsável, sobre temas significativos e afirmações básicas em relação ao objeto de asseguarção. Adicionalmente, a administração da parte responsável deve concordar em informar fatos que podem afetar as informações (dados) em relação ao

objeto de asseguarção, dos quais tenha tomado conhecimento durante o período entre a data do relatório do auditor e a data de sua utilização/publicação.

42. Se o auditor independente determinar que é necessário obter uma ou mais representações adicionais para dar suporte a outras evidências relevantes para a informação do objeto, o auditor deve requerer tais representações por escrito.
43. As representações devem estar na forma de carta endereçada ao auditor independente datada o mais próximo possível, mas não depois da data do relatório de asseguarção do auditor, conforme item 59 da NBC TO 3000.

Procedimentos mínimos a serem executados pelos auditores independentes

44. De forma a orientar os auditores independentes na execução dos trabalhos e emissão dos seus relatórios de acordo com a NBC TO 3000, este comunicado apresenta a seguir a descrição das orientações mínimas requeridas para asseguarção limitada, as quais não são exaustivas, cabendo ao auditor exercer seu julgamento profissional para determinar a necessidade de executar procedimentos adicionais.

Obtenção de evidência – Consideração de riscos e respostas aos riscos

45. Com base no seu entendimento, o auditor independente deve:
 - a) obter entendimento sobre os processos relevantes para a preparação das informações;
 - b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas informações contidas no Relato Integrado e que serão objeto de asseguarção; e
 - c) planejar e executar procedimentos para responder aos riscos avaliados e para obter segurança limitada que dê suporte à sua conclusão.

Objeto

46. O auditor deve assegurar as informações quantitativas e qualitativas e não financeiras de natureza social, ambiental e de governança, denominadas neste CT como informações não financeiras contidas no Relato Integrado.

Critérios de asseguarção

47. Embora não exista apenas uma estrutura conceitual ou norma que regule a elaboração de informações constantes no Relato Integrado ou que possa ser considerada a “melhor” alternativa para as entidades, na prática, observa-se que as entidades têm utilizado a estrutura da *Global Reporting Initiative Standards* (GRI - *Standards*), que contém as diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade. Por esse motivo, o modelo apresentado no anexo considera a utilização desse framework, bem como da estrutura conceitual OCPC 09, como critérios aplicados. Contudo, nada impede que a entidade adote outros (*frameworks*) critérios que melhor atenda às suas necessidades, considerando o seu nível de maturidade à frente dos temas relacionados, desde que seja um critério adequado e aceitável nos termos da NBC TO 3000.
48. A divulgação, pela entidade, dos critérios utilizados na elaboração dessas informações, incluindo a estrutura conceitual utilizada (OCPC 09) é informação relevante que deve constar no Relato Integrado e nas informações submetidas à análise dos auditores independentes.

Procedimentos mínimos

49. Embora o uso de afirmações não seja exigido pela NBC TO 3000, as afirmações são uma maneira pela qual o auditor pode considerar os potenciais tipos de distorções que podem ocorrer. Assim, o auditor independente deve efetuar procedimentos de asseguarção para cobrir as seguintes afirmações:
- a) Existência ou ocorrência – as informações existem ou ocorreram na data de reporte do relatório de asseguarção. Exemplo: falsas alegações de informações, como um investimento comunitário ou uma limpeza ambiental reportados de uma entidade, não ocorreram de fato, ou foi feito por outra parte, mas sendo falsamente alegado como sendo da própria entidade;
 - b) Precisão – as informações estão registradas e avaliadas de acordo com os critérios estabelecidos. Exemplo: registro de informações no período incorreto, como registro da água de uma entidade usada no período anterior ou posterior ao período em que a água foi realmente usada ou imprecisões nas informações decorrentes de dispositivos de medição calibrados incorretamente, transposição ou outros erros no registro de medições, ou uso de fatores de conversão inadequados;
 - c) Classificação – as informações estão classificadas corretamente de acordo com os critérios estabelecidos. Exemplo: informações classificadas incorretamente, em que a entidade classifica contratantes sazonais mulheres como empregadas efetivas em tempo integral, o que resulta em relatórios errôneos sobre a representação de gênero em seu quadro geral de empregados efetivos;
 - d) Integridade – as informações são verdadeiras e não existem critérios que não tenham sido apropriadamente registrados e considerados. Exemplo: omissão de informações em que uma empresa reporta sobre seu programa de recuperação de solos para três de seus locais de mineração, mas permanece em silêncio sobre dois locais onde ocorreu degradação significativa e onde não há planos para recuperar o solo; e
 - e) Apresentação e divulgação – as informações estão apresentadas e divulgadas corretamente de acordo com os critérios estabelecidos. Exemplo: representação enganosa ou pouco clara de informações quando a entidade dá destaque indevido a informações 'favoráveis' usando texto e imagens grandes, em negrito ou de cores vivas, ou outras maneiras de enfatizar a apresentação, mas apresenta informações 'desfavoráveis' de forma menos visível, por exemplo, usando uma fonte pequena ou de cor clara e um texto menos extenso.
50. Como mencionado ao longo deste CT, o auditor deve assegurar as informações não financeiras relacionadas com meio ambiente, social e de governança, por meio da aplicação mínima dos seguintes principais procedimentos:

Planejamento

- Planejamento dos trabalhos, considerando a relevância, o volume de informações quantitativas e qualitativas e os sistemas operacionais e de controles internos que servirão de base para a elaboração das informações constantes no Relato Integrado 20X1.
 - Avaliação da adequação dos critérios, conforme requisitos definidos nos itens 41 a 43 da NBC TO 3000.
 - Entrevistas com os responsáveis das unidades em escopo para entendimento do processo de gestão das informações e controles internos de cada uma das áreas responsáveis por informações que serão objeto de asseguarção, incluindo a avaliação e cumprimento de metas e compromissos assumidos.

- Entendimento da metodologia e das premissas de cálculos e dos procedimentos para a compilação dos indicadores.
- Avaliação da materialidade de acordo com os critérios definidos nos itens 27 a 32 acima, para definição dos indicadores e narrativas que serão objeto dos procedimentos de asseguarção.
- Definição das unidades/operações que farão parte do escopo de asseguarção.

Execução e finalização

- Avaliação quanto à metodologia e às premissas de cálculo da Entidade para desenvolver estimativas são apropriadas e se foram aplicadas de forma consistente.
 - Aplicação de procedimentos analíticos de comparação de indicadores esperados com os efetivos, obtendo explicação da administração para quaisquer diferenças significativas identificadas.
 - Pesquisa, em fontes de informação públicas, referentes a temas socioambientais que possam afetar ou contradizer as informações divulgadas pela administração.
 - Para as divulgações materiais em que o auditor tenha selecionado no uso do seu julgamento profissional, o auditor deve obter as informações necessárias, a serem usadas como evidências.
 - Análise da aderência do objeto aos normativos aplicáveis e aos princípios de reporte determinados pela OCPC 09.
 - No que se refere às informações financeiras mencionadas no Relato Integrado, confrontá-las com as informações constantes nas demonstrações financeiras da Entidade, elaboradas conforme padrões específicos (i.e. CPC, IFRS, US GAAP, Cosif etc.), bem como com informações públicas disponíveis sobre a administração (i.e., fatos relevantes, atas de reuniões, notícias comprovadas veiculadas na mídia, etc.).
 - Consideração sobre a apresentação e divulgação das informações não financeiras no Relato Integrado.
 - Discussão com a administração sobre as eventuais distorções relevantes identificadas e impactos no relatório do auditor.
51. Conforme destacado no item 35 acima, o auditor poderá fazer uso de trabalhos de especialistas, sempre que julgar necessário, e realizar a avaliação do trabalho do especialista para que possa concluir sobre sua adequação no contexto da asseguarção limitada.
52. O auditor deve, com base em seu julgamento profissional, determinar e realizar os procedimentos de asseguarção, o que pode incluir, dentre outros procedimentos, a seleção de uma amostragem para obter evidências suficiente para responder aos riscos identificados. As decisões sobre quais procedimentos realizar e sua época e extensão dependem da capacidade de persuasão da evidência obtida ao reduzir o risco de trabalho para o nível que é aceitável nas circunstâncias específicas do trabalho. Essas decisões requerem o exercício de ceticismo e julgamento profissional.
53. Na prática, o processo de coleta de evidências é interativo e as considerações de risco podem ser revisadas conforme novas informações surjam ao longo do trabalho de asseguarção. Uma vez que o auditor tenha determinado quais evidências ele precisa, ele pode considerar as fontes de evidência disponíveis e como as características da fonte afetam a capacidade de persuasão da evidência e a natureza dos procedimentos de asseguarção que podem ser realizados.

54. Se a entidade não corrigir algumas ou todas as distorções identificadas, o auditor pode precisar levar em consideração se as distorções acumuladas são materiais, individualmente ou em combinação com outras.

Abordagem das informações qualitativas

55. Uma série de desafios também pode surgir no contexto da obtenção de evidências para informações qualitativas porque pode ser difícil para o processo da entidade preparar as informações do Relato Integrado e disponibilizar evidências suficientes ao auditor sobre essas informações.
56. Embora o processo para preparar as informações reportadas e, quando aplicável, os controles relacionados, possam ser suficientes para fornecer ao preparador uma base razoável para as informações, pode não ser suficiente para fornecer ao auditor as evidências necessárias para apoiar sua conclusão. Isso pode ter implicações quanto aos procedimentos planejados do auditor, sua capacidade de obter as evidências necessárias sobre as informações qualitativas e para sua conclusão de assecuração.
57. Essas informações não numéricas podem, por exemplo, ser informações narrativas, descrições, categorizações ou classificações. As informações para alguns aspectos do assunto podem ser expressas principalmente em termos qualitativos, em vez de em termos quantificados. Mesmo quando um aspecto for expresso principalmente em termos quantitativos, outras partes das informações relacionadas a esse aspecto (como divulgações relacionadas) podem ser expressas em termos qualitativos. Por exemplo, a estrutura de governança de uma entidade, modelo de negócios, metas ou objetivos estratégicos podem ser descritos em termos qualitativos, embora também possa haver algumas divulgações quantitativas de apoio.
58. O auditor pode, adicionalmente, obter evidências em relação às informações qualitativas apresentadas no Relato Integrado por meio de fontes internas ou externas, como, por exemplo, divulgações de fatos relevantes e comunicados ao mercado no site de relacionamento com investidores da entidade, divulgações de dados do setor em que a entidade atua por órgãos independentes, notícias veiculadas em mídias tradicionais, entre outras fontes de informação.

Incertezas e estimativas

59. O Relato Integrado pode abordar temas que envolvam incertezas e estimativas e mensurações quantitativas e qualitativas, exigindo divulgações relacionadas e estabelecendo um princípio de neutralidade a ser aplicado ao fazer tais julgamentos para combater a suscetibilidade inerentemente maior ao risco de tendenciosidade do preparador.
60. O auditor deve avaliar os temas relevantes que envolvam incertezas e estimativas e mitigar o risco de suscetibilidade inerentemente ao risco de tendenciosidade do preparador e estabelecer divulgação adequada e princípios de neutralidade ao relatório.
61. O auditor deve avaliar a competência e a responsabilidade da administração para a elaboração de tais estimativas. Portanto, é importante que o auditor faça o entendimento das áreas envolvidas no processo de elaboração e quem são os responsáveis internos ou externos pela elaboração da informação a ser divulgada.
62. Se for necessário, conforme mencionado anteriormente, o auditor pode envolver especialistas na avaliação de cálculos complexos que envolvam essas incertezas e estimativas.
63. De acordo com o item 73 da NBC TO 3000, quando o auditor considerar necessário chamar atenção para algum assunto específico, ele deve avaliar a necessidade de inclusão de um parágrafo de ênfase ou outros assuntos, conforme aplicável.

Limitações inerentes

64. O auditor deve avaliar a inclusão de limitações inerentes que sejam bem compreendidas pelos usuários do relatório de asseguarção. Também, pode ser apropriado fazer referência explícita a elas no relatório, com base no item A166 da NBC TO 3000. Por exemplo, informar que os dados não financeiros estão sujeitos a mais limitações inerentes do que os dados financeiros, dada a natureza e a diversidade dos métodos utilizados para determinar, calcular ou estimar esses dados.
65. No relatório, é recomendado mencionar que as interpretações qualitativas de materialidade, relevância e precisão dos dados estão sujeitos a pressupostos individuais e a julgamentos, devido à diversidade dos dados e métodos de mensuração e compilação (vide exemplo no modelo de relatório presente no anexo deste CT).

Outras comunicações

66. O auditor deve considerar se, em conformidade com os termos da contratação e outras circunstâncias do trabalho, algum assunto que chegou ao seu conhecimento deve ser comunicado às partes responsáveis, incluindo eventuais exceções identificadas como resultado dos procedimentos executados durante o processo de asseguarção.

Formação da conclusão dos auditores independentes

67. O auditor independente deve expressar conclusão sem modificação quando ele concluir que, no caso de asseguarção limitada, com base nos procedimentos executados e nas evidências obtidas, nenhum assunto chegou ao seu conhecimento que o leve a acreditar que a informação do objeto não foi elaborada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios aplicáveis.
68. O auditor independente deve expressar uma conclusão com modificação nas seguintes circunstâncias, quando no seu julgamento profissional:
- a) existir uma limitação no alcance e o efeito desse assunto seja relevante. Em tais casos, o auditor deve expressar uma conclusão com ressalva se os possíveis efeitos forem relevantes ou se abster de apresentar uma conclusão se os possíveis efeitos forem relevantes e generalizados; ou
 - b) a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante. Em tais casos, o auditor deve expressar uma conclusão com ressalvas se os efeitos forem relevantes ou uma conclusão adversa, se os efeitos forem relevantes e generalizados.
69. Com o objetivo de manter a consistência por parte dos auditores independentes na emissão dos relatórios, este comunicado contém modelo de relatório de asseguarção limitada dos auditores independentes sem modificação, que deverá ser adaptado às circunstâncias como descrito nos itens 66 e 67 deste Comunicado Técnico. O exemplo de relatório é apenas uma orientação e não contempla eventuais modificações que possam ser necessárias em circunstâncias específicas, nos termos previstos na NBC TO 3000.

Anexo - Modelo de relatório de asseguarção limitada

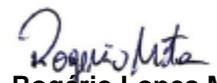
70. Em que pese o presente comunicado enfatizar determinadas questões referentes a Relato Integrado, ele deve ser utilizado e adaptado para outros tipos de trabalhos de asseguarção relacionados a diversos tipos de relatórios (por exemplo, relatórios de atividades, de sustentabilidade, de emissões de GEE, etc.), **revogando assim o CT 07/2012, que tratava da execução de trabalhos e emissão de relatórios de asseguarção relacionados com sustentabilidade e responsabilidade social.**

Vigência

71. Este comunicado entra em vigor na data de sua publicação e revoga o Comunicado Técnico 07/2012.

São Paulo, 26 de fevereiro de 2022.


Valdir Renato Coscodai
Presidente da Diretoria Nacional


Rogério Lopes Mota
Diretor Técnico Nacional

MODELO DE RELATÓRIO DE ASSEGURAÇÃO LIMITADA SOBRE AS INFORMAÇÕES NÃO FINANCEIRAS CONSTANTES NO RELATO INTEGRADO

Relatório de asseguração limitada dos auditores independentes sobre as informações não financeiras constantes no Relato Integrado [Destinatário apropriado]

Introdução

Fomos contratados pela [Nome da Entidade] para apresentar nosso relatório de asseguração limitada sobre as informações não financeiras constantes no “Relato Integrado 20X1” da [Nome da Entidade], relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1.

Nossa asseguração limitada não se estende a informações de períodos anteriores ou a qualquer outra informação divulgada em conjunto com o Relato Integrado, incluindo quaisquer imagens, arquivos de áudio ou vídeos incorporados.

Responsabilidades da administração da [Nome da Entidade]

A administração da [Nome da Entidade] é responsável por:

- selecionar e estabelecer critérios adequados para a elaboração das informações constantes no Relato Integrado;
- preparar as informações de acordo com os critérios e diretrizes da *Global Reporting Initiative (GRI – Standards)* (e/ou outro *framework* definido pela administração) e da Orientação CPC 09 – Relato Integrado, correlatas com a Estrutura Conceitual Básica do Relato Integrado, elaborada pelo *International Integrated Reporting Council (IIRC)*;
- desenhar, implementar e manter controle interno sobre as informações relevantes para a preparação das informações constantes no Relato Integrado, que estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é expressar conclusão sobre as informações não financeiras constantes no Relato Integrado 20X1, com base nos trabalhos de asseguração limitada conduzidos de acordo com o Comunicado Técnico CTO XX – XXXXX emitido pelo CFC, e com base na NBC TO 3000 – Trabalhos de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão, também emitida pelo CFC, que é equivalente à norma internacional ISAE 3000 – *Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*, emitida pelo *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*. Essas normas requerem o cumprimento pelo auditor de exigências éticas, independência e demais responsabilidades referentes a ela, inclusive quanto à aplicação da Norma Brasileira de Controle de Qualidade (NBC PA 01) e, portanto, a manutenção de sistema de controle de qualidade abrangente, incluindo políticas documentadas e procedimentos sobre o cumprimento de requerimentos éticos, normas profissionais e requerimentos legais e regulatórios aplicáveis.

Adicionalmente, as referidas normas requerem que o trabalho seja planejado e executado com o objetivo de obter segurança limitada de que as informações não financeiras constantes no Relato Integrado 20X1, tomadas em conjunto, estão livres de distorções relevantes.

Um trabalho de asseguração limitada conduzido de acordo com a NBC TO 3000 (ISAE 3000) consiste principalmente de indagações à administração da [Nome da Entidade] e outros profissionais da [Nome da Entidade] que estão envolvidos na elaboração das informações, assim como pela aplicação de procedimentos

analíticos para obter evidências que nos possibilitem concluir, na forma de asseguração limitada, sobre as informações tomadas em conjunto. Um trabalho de asseguração limitada requer, também, a execução de procedimentos adicionais, quando o auditor independente toma conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que as informações divulgadas no Relato Integrado, tomadas em conjunto, podem apresentar distorções relevantes.

Os procedimentos selecionados basearam-se na nossa compreensão dos aspectos relativos à compilação, materialidade e apresentação das informações contidas no Relato Integrado 20X1, de outras circunstâncias do trabalho e da nossa consideração sobre áreas e sobre os processos associados às informações materiais divulgadas no Relato Integrado 20X1, em que distorções relevantes poderiam existir. Os procedimentos compreenderam, entre outros:

- (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância, o volume de informações quantitativas e qualitativas e os sistemas operacionais e de controles internos que serviram de base para a elaboração das informações constantes no Relato Integrado 20X1;
- (b) o entendimento da metodologia de cálculos e dos procedimentos para a compilação dos indicadores por meio de indagações com os gestores responsáveis pela elaboração das informações;
- (c) a aplicação de procedimentos analíticos sobre as informações quantitativas e indagações sobre as informações qualitativas e sua correlação com os indicadores divulgados no Relato Integrado 20X1; e
- (d) para os casos em que os dados não financeiros se correlacionem com indicadores de natureza financeira, o confronto desses indicadores com as demonstrações contábeis e/ou registros contábeis.

Os trabalhos de asseguração limitada compreenderam, também, a aderência às diretrizes e aos critérios da estrutura de elaboração GRI - *Standards* aplicável na elaboração das informações constantes do Relato Integrado 20X1.

Acreditamos que a evidência obtida em nosso trabalho é suficiente e apropriada para fundamentar nossa conclusão na forma limitada.

Alcance e limitações

Os procedimentos executados em trabalho de asseguração limitada variam em termos de natureza e época e são menores em extensão do que em trabalho de asseguração razoável. Consequentemente, o nível de segurança obtido em trabalho de asseguração limitada é substancialmente menor do que aquele que seria obtido, se tivesse sido executado um trabalho de asseguração razoável. Caso tivéssemos executado um trabalho de asseguração razoável, poderíamos ter identificado outros assuntos e eventuais distorções que podem existir nas informações constantes no Relato Integrado 20X1. Dessa forma, não expressamos uma opinião sobre essas informações.

Os dados não financeiros estão sujeitos a mais limitações inerentes do que os dados financeiros, dada a natureza e a diversidade dos métodos utilizados para determinar, calcular ou estimar esses dados. Interpretações qualitativas de materialidade, relevância e precisão dos dados estão sujeitos a pressupostos individuais e a julgamentos. Adicionalmente, não realizamos qualquer trabalho em dados informados para os períodos anteriores, nem em relação a projeções futuras e metas.

A preparação e apresentação de indicadores de sustentabilidade seguiu os critérios da GRI- *Standards* e, portanto, não possuem o objetivo de assegurar o cumprimento de leis e regulações sociais, econômicas, ambientais ou de engenharia. Os referidos padrões preveem, entretanto, a apresentação e divulgação de eventuais descumprimentos a tais regulamentações quando da ocorrência de sanções ou multas significativas. Nosso relatório de asseguração deve ser lido e compreendido nesse contexto, inerente aos critérios selecionados (GRI- *Standards*).

Conclusão

Com base nos procedimentos realizados, descritos neste relatório e nas evidências obtidas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que as informações não financeiras constantes no Relato Integrado para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 da [Nome da Entidade], não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios e diretrizes da *Global Reporting Initiative - GRI (GRI-Standards)* (e/ou do *framework* escolhido pela administração) e da Orientação CPC 09 – Relato Integrado.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico)]

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

[Assinatura do auditor independente]