NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 520

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009)

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1

Data de Eficácia 2

Objetivos **3**

Definição **4**

Requisitos

Procedimentos Analíticos Substantivos 5

Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global 6

Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos 7

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Definição de Procedimentos Analíticos A1–A3

Procedimentos Analíticos Substantivos A4–A16

Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global A17–A19

Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos A20–A21

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 520, *Procedimentos Analíticos*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a utilização pelo auditor de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos ("procedimentos analíticos substantivos"). Aborda também a responsabilidade do auditor no sentido de executar procedimentos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre as demonstrações financeiras. A ISA 315 (Revista 2019)[1] aborda a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação do risco. A ISA 330 inclui requisitos e orientação respeitantes à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Estes procedimentos de auditoria podem incluir procedimentos analíticos substantivos.[2]

Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009.

Objetivos

3. Os objetivos do auditor são:

   (a) Obter prova de auditoria relevante e fiável ao utilizar procedimentos analíticos substantivos; e

   (b) Conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o seu conhecimento da entidade.

Definição

4. Para efeito das ISA, o termo "procedimentos analíticos" significa apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa. (Ref: Parágrafos A1 a A3)

Requisitos

Procedimentos Analíticos Substantivos

5. Ao conceber e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhe, como procedimentos substantivos de acordo com a ISA 330,[3] o auditor deve: (Ref: Parágrafos A4 e A5)

   (a) Determinar se os procedimentos analíticos substantivos específicos são adequados para certas asserções, tendo em conta os riscos de distorção material we os testes de detalhe, se existirem, para essas asserções; (Ref: Parágrafos A6 a A11)

   (b) Apreciar a fiabilidade dos dados em que se baseiam as expectativas do auditor sobre quantias registadas ou rácios, tendo em conta a fonte, a comparabilidade e a natureza e relevância da informação disponível, e os controlos sobre a sua preparação; (Ref: Parágrafos A12 a A14)

   (c) Desenvolver uma expectativa sobre quantias registadas ou rácios e apreciar se essa expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em agregado com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas; e (Ref: Parágrafo A15)

   (d) Determinar a quantia de qualquer diferença entre as quantias registadas e os valores esperados considerada aceitável sem mais investigação como exigido pelo parágrafo 7. (Ref: Parágrafo A16)

---

1 ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*, parágrafo 14(b)

2 ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafos 6 e 18

3 ISA 330, parágrafo 18

Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global

6. O auditor deve conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que tem da entidade. (Ref: Parágrafos A17 a A19)

Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos

7. Se os procedimentos analíticos executados de acordo com esta ISA identificarem flutuações ou relações inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa, o auditor deve investigar tais diferenças:

   (a) Indagando junto do órgão de gestão e obtendo prova de auditoria apropriada relevante para as respostas do órgão de gestão; e

   (b) Executando outros procedimentos de auditoria considerados necessários nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A20 a A21)

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Definição de Procedimentos Analíticos (Ref: Parágrafo 4)

A1. Os procedimentos analíticos incluem a consideração de comparações da informação financeira da entidade com, por exemplo:

- Informação comparável de períodos anteriores;
- Resultados antecipados da entidade, como orçamentos ou previsões, ou expectativas do auditor, como uma estimativa da depreciação.
- Informação similar do setor de atividade, como uma comparação do rácio vendas/contas a receber da entidade face às médias do setor ou de outras entidades com dimensão comparável dentro do mesmo setor.

A2. Os procedimentos analíticos também incluem a consideração da relação, por exemplo:

- Entre elementos da informação financeira que seria de esperar se enquadrassem com modelos previsíveis com base na experiência da entidade, como margens brutas percentuais.
- Entre informação financeira e informação não financeira relevante, como os custos de pessoal face ao número de empregados.

A3. Podem ser usados vários métodos para executar procedimentos analíticos. Estes métodos podem ir da execução de simples comparações à execução de análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas. Os procedimentos analíticos podem ser aplicados a demonstrações financeiras consolidadas, a seus componentes e a elementos individuais da informação financeira.

Procedimentos Analíticos Substantivos (Ref: Parágrafo 5)

A4. Os procedimentos substantivos do auditor a nível da asserção podem ser testes de detalhe, procedimentos analíticos substantivos ou uma combinação de ambos. A decisão acerca dos procedimentos de auditoria a executar, incluindo acerca da utilização de procedimentos analíticos substantivos, baseia-se no julgamento do auditor acerca da eficácia e eficiência esperadas dos procedimentos de auditoria disponíveis para reduzir o risco de auditoria ao nível da asserção para um nível aceitavelmente baixo.

A5. O auditor pode indagar junto do órgão de gestão quanto à disponibilidade e fiabilidade da informação necessária para aplicar procedimentos analíticos substantivos e quanto aos resultados de quaisquer procedimentos analíticos executados pela entidade. Pode ser eficaz usar dados analíticos preparados pelo órgão de gestão, desde que o auditor se dê por satisfeito com a forma como esses dados foram preparados.

Adequação de Procedimentos Analíticos Específicos para Determinadas Asserções (Ref: Parágrafo 5(a))

A6. Os procedimentos analíticos substantivos serão geralmente mais bem aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo. A aplicação de procedimentos analíticos planeados baseia-se na expectativa de que existem relações entre os dados e que essas relações continuarão a existir na ausência de condições conhecidas que o impeçam. Porém, a adequação de um procedimento analítico específico dependerá da

avaliação pelo auditor da sua eficácia na deteção de uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas.

A7. Em alguns casos, mesmo um modelo de previsão pouco sofisticado pode ser eficaz como procedimento analítico. Por exemplo, quando uma entidade tiver um número de empregados com remunerações fixas ao longo de todo o período, pode ser possível ao auditor utilizar esta informação para estimar o total dos custos de pessoal para o período com um elevado grau de rigor, proporcionando por esta via prova de auditoria para um item significativo das demonstrações financeiras e reduzindo a necessidade de executar testes de detalhe sobre as remunerações. O uso de rácios de negócio largamente reconhecidos (como as margens de lucro para diferentes tipos de entidades de retalho) pode muitas vezes ser usado com eficácia em procedimentos analíticos substantivos para proporcionar prova que suporte a razoabilidade das quantias registadas.

A8. Tipos diferentes de procedimentos analíticos proporcionam diferentes níveis de segurança. Procedimentos analíticos que envolvam, por exemplo, a previsão do valor total de rendas de um edifício dividido em apartamentos, tendo em consideração as rendas por apartamento, o número de apartamentos e a taxa de ocupação, podem proporcionar prova persuasiva e eliminar a necessidade de mais verificações por meio de testes de detalhe, desde que a informação de base seja apropriadamente verificada. Pelo contrário, o cálculo e comparação de margens brutas percentuais como meio de confirmar um valor de rédito pode proporcionar prova menos persuasiva, mas corroborativa que será útil se usada em combinação com outros procedimentos de auditoria.

A9. A determinação da adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos é influenciada pela natureza da asserção e pela avaliação do auditor quanto ao risco de distorção material. Por exemplo, se os controlos sobre o processamento de encomendas de venda forem deficientes, o auditor pode depositar mais confiança em testes de detalhe do que em procedimentos analíticos substantivos no que respeita às asserções relacionadas com contas a receber.

A10. Podem também ser considerados adequados procedimentos analíticos substantivos específicos quando forem executados testes de detalhe sobre as mesmas asserções. Por exemplo, ao obter prova de auditoria respeitante à asserção de valorização de saldos de contas a receber, o auditor pode aplicar procedimentos analíticos sobre a antiguidade de saldos de clientes e adicionalmente executar testes de detalhe sobre os recebimentos de caixa subsequentes para determinar a possibilidade de cobrança das contas a receber.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A11. As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras tradicionalmente consideradas na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre relevantes na auditoria de entidades governamentais ou de entidades não comerciais do setor público. Por exemplo, em muitas entidades do setor público, a relação direta entre rédito e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de ativos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e ativos fixos, e a quantia desses ativos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas setoriais do setor público para efeitos comparativos. Contudo, podem ser relevantes outras relações como, por exemplo, variações no custo por quilómetro da construção de estradas ou no número de veículos adquiridos em comparação com o número de veículos retirados.

Fiabilidade dos Dados (Ref: Parágrafo 5(b))

A12. A fiabilidade dos dados é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias em que são obtidos. Consequentemente, são relevantes ao determinar se os dados são fiáveis para efeitos da conceção de procedimentos analíticos substantivos:

(a) A fonte da informação disponível. Por exemplo, a informação é geralmente mais fiável quando obtida a partir de fontes independentes externas à entidade;[4]

(b) A comparabilidade da informação disponível. Por exemplo, os dados gerais de um setor poderão ter de ser ajustados para serem comparáveis com os dados de uma entidade que produz e vende produtos especializados;

(c) A natureza e relevância da informação disponível. Por exemplo, se os orçamentos foram estabelecidos como resultados a esperar e não objetivos a atingir; e

(d) Controlos sobre a preparação da informação concebidos para assegurar a sua plenitude, rigor e validade. Por exemplo, controlos sobre a preparação, revisão e manutenção de orçamentos.

[4] ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo A35

A13. O auditor pode considerar a possibilidade de testar a eficácia dos controlos operacionais, se existirem, sobre a preparação pela entidade da informação por si usada na aplicação de procedimentos analíticos substantivos em resposta aos riscos avaliados. Quando tais controlos são eficazes, o auditor tem geralmente maior confiança na fiabilidade da informação e, portanto, nos resultados dos procedimentos analíticos. A eficácia operacional dos controlos sobre a informação não financeira pode muitas vezes ser testada em conjugação com outros testes aos controlos. Por exemplo, uma entidade pode incluir controlos sobre o registo de vendas individuais nos controlos que estabelece sobre o processamento de faturas de venda. Nestas circunstâncias, o auditor pode testar a eficácia operacional dos controlos sobre o registo de vendas individuais em conjugação com testes à eficácia operacional dos controlos sobre o processamento de faturas de venda. Alternativamente, o auditor pode considerar se a informação foi sujeita a teste de auditoria. A ISA 500 estabelece requisitos e dá orientação sobre a determinação dos procedimentos de auditoria a executar quanto à informação a utilizar em procedimentos analíticos substantivos.[5]

A14. As matérias referidas nos parágrafos A12(a) a A12(d) são relevantes independentemente de o auditor executar procedimentos analíticos substantivos sobre as demonstrações financeiras da entidade no final do período ou de executar esses procedimentos num período intercalar e prever a execução de procedimentos analíticos substantivos para o período remanescente. A ISA 300 estabelece requisitos e dá orientação sobre procedimentos substantivos efetuados num período intercalar.[6]

Avaliação sobre se as Expectativas são Suficientemente Precisas (Ref: Parágrafo 5(c))

A15. As matérias relevantes para a apreciação pelo auditor sobre se as expectativas podem ser desenvolvidas com suficiente precisão para identificar uma distorção que, agregada com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas incluem:

- O rigor com que podem ser previstos os resultados dos procedimentos analíticos substantivos. Por exemplo, o auditor pode esperar maior consistência na comparação de margens do lucro bruto de um período para o outro do que na compSaração de gastos discricionários, como gastos em investigação ou em publicidade;
- O nível até ao qual a informação pode ser desagregada. Por exemplo, os procedimentos analíticos substantivos podem ser mais eficazes quando aplicados a informação financeira sobre secções individuais de uma unidade operacional ou a demonstrações financeiras de componentes de uma entidade com diversas atividades do que quando aplicados às demonstrações financeiras da entidade como um todo.
- A disponibilidade de informação, tanto financeira como não financeira. Por exemplo, o auditor pode considerar se está disponível informação financeira, como orçamentos ou previsões, e informação não financeira, como o número de unidades produzidas ou vendidas, para conceber procedimentos analíticos substantivos. Se essa informação estiver disponível, o auditor pode também considerar a respetiva fiabilidade conforme referido nos parágrafos A12 e A13 supra.

Diferença Aceitável entre as Quantias Registadas e os Valores Esperados (Ref: Parágrafo 5(d))

A16. A determinação pelo auditor da quantia da diferença em relação às expectativas que pode aceitar sem mais investigação é influenciada pela materialidade[7] e pela consistência com o nível de segurança desejado, considerando a possibilidade de que uma distorção, individualmente ou agregada com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas. A ISA 330 exige que o auditor obtenha prova de auditoria mais persuasiva quanto mais alto for o risco avaliado pelo auditor.[8] Assim, à medida que o risco avaliado aumenta, a quantia da diferença considerada aceitável sem investigação diminui, a fim de atingir o nível desejado de prova persuasiva.[9]

Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global (Ref: Parágrafo 6)

A17. As conclusões extraídas dos resultados dos procedimentos analíticos concebidos e executados de acordo com o parágrafo 6 destinam-se a corroborar conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos

---

5 ISA 500, parágrafo 10

6 ISA 330, parágrafos 22 e 23

7 ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo A14

8 ISA 330, parágrafo 7(b)

9 ISA 330, parágrafo A19

individuais das demonstrações financeiras. Isto ajuda o auditor a extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a sua opinião.

A18. Os resultados destes procedimentos analíticos podem identificar um risco de distorção material anteriormente não identificado. Nessas circunstâncias, a ISA 315 (Revista 2019) exige que o auditor reveja a sua avaliação dos riscos de distorção material e modifique os procedimentos de auditoria adicionais planeados em conformidade.[10]

A19. Os procedimentos analíticos executados de acordo com o parágrafo 6 podem ser similares aos que seriam usados como procedimentos de avaliação do risco.

Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos (Ref: Parágrafo 7)

A20. A prova de auditoria relevante para as respostas do órgão de gestão pode ser obtida avaliando essas respostas à luz do conhecimento do auditor em relação à entidade e ao seu ambiente e através de outra prova de auditoria obtida no decurso da mesma.

A21. A necessidade de executar outros procedimentos de auditoria pode surgir quando, por exemplo, o órgão de gestão não for capaz de dar uma explicação ou quando essa explicação, juntamente com a prova relevante de auditoria obtida quanto à resposta do órgão de gestão, não for considerada adequada.

[10] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 37