

ISA 520 - Procedimentos Analíticos

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 520

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009)

A Norma Internacional de Auditoria ISA 520, "Procedimentos Analíticos", deve ser lida em conjunção com a ISA 200, "Objectivos 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[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].

[1] ISA 315, "Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente", parágrafo 6(b).

[2] ISA 330, "As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados", parágrafos 6 e 18.

Data de Entrada em Vigor

2. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009.

Objectivos

3. Os objectivos 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-A3)

Requisitos

Procedimentos Analíticos Substantivos

5. Ao conceber e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de pormenor, como procedimentos substantivos de acordo com a ISA 330[1], o auditor deve: (Ref: Parágrafos A4-A5)
- (a) Determinar se os procedimentos analíticos substantivos específicos são adequados para certas asserções, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e os testes de pormenor, se existirem, para essas asserções; (Ref: Parágrafos A6-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-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: Parágrafos A1-A16)

[1] 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-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 da gerência e obtendo prova de auditoria apropriada relevante para as respostas da gerência; e
 - (b) Executando outros procedimentos de auditoria considerados necessários nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A20-A21)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Definição de Procedimentos Analíticos

- 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 sector de actividade, como uma comparação do rácio vendas/contas a receber da entidade face às médias do sector ou de outras entidades com dimensão comparável dentro do mesmo sector.
- 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

- A2. Os procedimentos substantivos do auditor a nível da asserção podem ser testes de pormenor, 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.
- A3. O auditor pode indagar junto da gerência 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 pela gerência, 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))

- A4. Os procedimentos analíticos substantivos serão geralmente melhor aplicáveis a grandes volumes de transacções 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 detecção de uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas.

- A5. Em alguns casos, mesmo um modelo de previsão pouco sofisticado pode ser eficaz como procedimento analítico. Por exemplo, quando uma entidade tiver um número conhecido 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 pormenor sobre as remunerações. O uso de rácios comerciais 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.
- A6. 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 pormenor, desde que a informação de base seja apropriadamente verificada. Em contraste, o cálculos e comparação de margens brutas percentuais como meio de confirmar um valor de rédito pode proporcionar prova menos persuasiva, mas uma corroboração que será útil se usada em combinação com outros procedimentos de auditoria.
- A7. A determinação da adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos é influenciada pela natureza da asserção e pela avaliação do auditor quanto do risco de distorção material. Por exemplo, se os controlos sobre o processamento de encomendas para venda forem deficientes, o auditor pode depositar mais confiança em testes de pormenor do que em procedimentos analíticos substantivos no que respeita às asserções relacionadas com contas a receber.
- A8. Podem também ser considerados adequados procedimentos analíticos substantivos específicos quando forem executados testes de pormenor 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 Sector Público

- A9. 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 sector público. Por exemplo, em muitas entidades do sector público, a relação directa entre rédito e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de activos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e activos fixos, e a quantia desses activos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas sectoriais do sector 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))

- A10. 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 concepção 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[1];

- (b) A comparabilidade da informação disponível. Por exemplo, os dados gerais de um sector 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 objectivos 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.

A11. 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 facturas 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 facturas 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[2].

A12. As matérias referidas nos parágrafos A12(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 a adoptar num período intercalar[3].

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

A13. 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 comparação 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 actividades 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 respectiva fiabilidade conforme referido nos parágrafos A12-A13 supra.

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

A14. A determinação pelo auditor da quantia da diferença em relação às expectativas que pode aceitar sem mais investigação é influenciada pela materialidade[4] 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[5]. 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[6].

[1] ISA 500, "Prova de Auditoria", parágrafo A31.

[2] ISA 500, parágrafo 10.

[3] ISA 330, parágrafos 22-23.

[4] ISA 320, "Materialidade no Planejamento e na Execução de uma Auditoria", parágrafo A13.

[5] ISA 330, parágrafo 7(b).

[6] ISA 330, parágrafo A19.

Procedimentos Analíticos que ajudam na Formação de uma Conclusão Global

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 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 exige que o auditor reveja a sua avaliação dos riscos de distorção material e modifique em conformidade os procedimentos de auditoria adicionais planeados[1].

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

[1] ISA 315, parágrafo 31.

Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos

A20. A prova de auditoria relevante para as respostas da gerência 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, a gerência não for capaz de dar uma explicação ou quando essa explicação, juntamente com a prova relevante de auditoria obtida quanto à resposta da gerência, não for considerada adequada.