

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 505

CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

(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
Procedimentos de Confirmação Externa para Obter Prova de Auditoria	2–3
Data de Eficácia	4
Objetivo	5
Definições	6
Requisitos	
Procedimentos de Confirmação Externa	7
Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação	8–9
Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa	10–14
Confirmações Negativas	15
Avaliar a Prova Obtida	16
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Procedimentos de Confirmação Externa	A1–A7
Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação	A8–A10
Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa	A11–A22
Confirmações Negativas	A23
Avaliar a Prova Obtida	A24–A25

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505, *Confirmações Externas*, 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 dos procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria de acordo com os requisitos da ISA 330¹ e da ISA 500.² Não aborda as indagações respeitantes a litígios e reclamações, que são tratados na ISA 501.³

Procedimentos de Confirmação Externa para Obter Prova de Auditoria

2. A ISA 500 indica que a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.⁴ Essa ISA inclui também as seguintes generalizações aplicáveis a prova de auditoria:⁵
 - A prova de auditoria é mais fiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade.
 - A prova de auditoria obtida diretamente pelo auditor é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indiretamente ou por inferência.
 - A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental, em papel, formato eletrónico ou outro meio.

Assim, dependendo das circunstâncias da auditoria, a prova de auditoria na forma de confirmações externas recebida diretamente pelo auditor de partes que confirmam pode ser mais fiável do que a prova gerada internamente pela entidade. Esta ISA destina-se a ajudar o auditor na conceção e execução de procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria relevante e fiável.

3. Outras ISA reconhecem a importância de confirmações externas como prova de auditoria, como por exemplo:
 - A ISA 330 aborda a responsabilidade do auditor na conceção e implementação de respostas globais para tratar os riscos de distorção material avaliados ao nível das demonstrações financeiras e na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão se baseiam e dão resposta aos riscos de distorção material avaliados ao nível de asserção.⁶ Além disso, a ISA 330 exige que,

¹ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

² ISA 500, *Prova de Auditoria*

³ ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados*

⁴ ISA 500, parágrafo A9

⁵ ISA 500, parágrafo A35

⁶ ISA 330, parágrafos 5 e 6

independentemente dos riscos de distorção material avaliados, o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgação materiais. Exige-se também que o auditor considere se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos de auditoria substantivos.⁷

- A ISA 330 exige que o auditor obtenha tanto mais prova de auditoria persuasiva quanto mais alta for a sua avaliação do risco.⁸ Para tal, o auditor pode aumentar a quantidade da prova ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, ou ambas. Por exemplo, o auditor pode dar mais ênfase à obtenção de prova diretamente de terceiros ou à obtenção de prova corroborativa a partir de diversas fontes independentes. A ISA 330 também indica que os procedimentos de confirmação externa podem ajudar o auditor a obter prova com o alto grau de fiabilidade necessário para responder a riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro.⁹
- A ISA 240 refere que o auditor pode conceber pedidos de confirmação para obter informação corroborativa adicional como forma de tratar riscos de distorção material avaliados devido a fraude ao nível de asserção.¹⁰
- A ISA 500 refere que a informação corroborativa obtida de uma fonte independente da entidade, tal como confirmações externas, pode aumentar a segurança que o auditor obtém a partir da prova de auditoria existente nos registos contabilísticos ou de declarações feitas pelo órgão de gestão.¹¹

Data de Eficácia

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

Objetivo

5. O objetivo do auditor, ao utilizar procedimentos de confirmação externa, é o de conceber e executar tais procedimentos para obter prova de auditoria relevante e fiável.

⁷ ISA 330, parágrafos 18 e 19

⁸ ISA 330, parágrafo 7(b)

⁹ ISA 330, parágrafo A53

¹⁰ ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo A38

¹¹ ISA 500, parágrafos A12 e A13

Definições

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Confirmação externa – Prova de auditoria obtida através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro (a parte que confirma), em papel, por meio eletrónico ou por outro meio.
 - (b) Pedido de confirmação positiva – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda da informação constante do pedido ou fornecendo a informação pedida.
 - (c) Pedido de confirmação negativa – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor apenas se discordar da informação apresentada no pedido.
 - (d) Não resposta – A ausência de resposta ou de resposta completa pela parte que confirma a um pedido de confirmação positiva ou um pedido de confirmação devolvido sem resposta.
 - (f) Exceção – Uma resposta que indica uma diferença entre a informação cuja confirmação é pedida ou que está contida nos registos da entidade e a informação proporcionada pela parte que confirma.

Requisitos

Procedimentos de Confirmação Externa

7. Quando usar procedimentos de confirmação externa, o auditor deve manter controlo sobre os pedidos de confirmação externa, incluindo:
 - (a) Determinação da informação a confirmar ou a pedir; (Ref: Parágrafo A1)
 - (b) Seleção da parte que confirma apropriada; (Ref: Parágrafo A2)
 - (c) Conção dos pedidos de confirmação, incluindo verificação de que estão devidamente endereçados e incluem informação sobre o remetente que permita que as respostas sejam diretamente enviadas ao auditor; e (Ref: Parágrafos A3 a A6)
 - (d) Envio dos pedidos à parte que confirma, incluindo, quando aplicável, os pedidos adicionais. (Ref: Parágrafo A7)

Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação

8. Se o órgão de gestão não permitir que o auditor envie um pedido de confirmação, o auditor deve:

- (a) Questionar o órgão de gestão sobre as razões para a recusa e procurar prova de auditoria quanto à sua validade e razoabilidade; (Ref: Parágrafo A8)
 - (b) Avaliar as implicações da recusa do órgão de gestão na avaliação pelo auditor dos riscos relevantes de distorção material, incluindo o risco de fraude, e na natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria; e (Ref: Parágrafo A9)
 - (c) Executar procedimentos de auditoria alternativos concebidos para obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafo A10)
9. Se o auditor concluir que a recusa do órgão de gestão em permitir que envie um pedido de confirmação não é razoável, ou se for incapaz de obter prova de auditoria relevante e fiável a partir de procedimentos de auditoria alternativos, deve comunicar com os encarregados da governação de acordo com a ISA 260.¹² O auditor deve também determinar as respetivas implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).¹³

Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa

Fiabilidade das Respostas aos Pedidos de Confirmação

- 10. Se o auditor identificar fatores que deem origem a dúvidas acerca da fiabilidade da resposta a um pedido de confirmação, deve obter prova de auditoria adicional para dissipar essas dúvidas. (Ref: Parágrafos A11 a A16)
- 11. Se o auditor determinar que a resposta a um pedido de confirmação não é fiável, deve avaliar as implicações sobre a avaliação dos riscos relevantes de distorção material, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria relacionados. (Ref: Parágrafo A17)

Não-respostas

- 12. Em caso de não-resposta, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafos A18 e A19)

Quando uma Resposta a um Pedido de Confirmação Positiva é Necessária para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

- 13. Se o auditor tiver determinado que uma resposta a um pedido de confirmação positiva é necessária para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, os procedimentos de auditoria alternativos não irão proporcionar a prova de

¹² ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 16

¹³ ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

auditoria que exige. Se o auditor não obtiver tal confirmação, deve determinar as implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a ISA 705. (Ref: Parágrafo A20)

Exceções

14. O auditor deve investigar as exceções para determinar se elas são ou não indicativas de distorções. (Ref: Parágrafos A21 e A22)

Confirmações Negativas

15. As confirmações negativas proporcionam prova de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. Assim, o auditor não deve usar pedidos de confirmação negativa como o único procedimento de auditoria substantivo para tratar um risco de distorção material avaliado ao nível da asserção, a menos que se verifique tudo o que se segue: (Ref: Parágrafo A23)
 - (a) O auditor avaliou o risco de distorção material como baixo e obteve prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à eficácia operacional de controlos relevantes para a asserção;
 - (b) A população de itens sujeita a procedimentos de confirmação negativa compreende um grande número de saldos de conta, transações ou condições, pequenos e homogêneos;
 - (c) Espera-se uma taxa muito baixa de exceções; e
 - (d) O auditor não tem conhecimento de circunstâncias ou condições que façam com que os destinatários dos pedidos de confirmação negativa ignorem tais pedidos.

Avaliar a Prova Obtida

16. O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa proporcionam prova de auditoria relevante e fiável ou se é necessária prova de auditoria adicional. (Ref: Parágrafos A24 e A25)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Procedimentos de Confirmação Externa

Determinar a Informação a Confirmar ou a Pedir (Ref: Parágrafo 7(a))

- A1. Os procedimentos de confirmação externa são efetuados frequentemente para confirmar ou pedir informação respeitante a saldos de contas e seus elementos. Também podem ser usados para confirmar termos de acordos, contratos ou transações entre uma entidade e outras partes ou para confirmar a ausência de determinadas condições, como um “acordo lateral”.

Selecionar a Parte que Confirma Apropriada (Ref: Parágrafo 7(b))

- A2. As respostas aos pedidos de confirmação proporcionam prova de auditoria mais relevante e fiável quando os pedidos de confirmação são enviados a uma parte que o auditor acredita ser conhecedora da informação a confirmar. Por exemplo, um funcionário de uma instituição financeira que seja conhecedor das transações ou acordos relativamente aos quais é pedida a confirmação pode ser a pessoa mais apropriada da instituição financeira a quem pedir essa confirmação.

Conceber Pedidos de Confirmação (Ref: Parágrafo 7(c))

- A3. A conceção de um pedido de confirmação pode afetar diretamente a taxa de resposta das confirmações e a fiabilidade e natureza da prova de auditoria obtida a partir das respostas.
- A4. Os fatores a considerar ao conceber pedidos de confirmação incluem:
- As asserções em questão.
 - Os riscos de distorção material especificamente identificados, incluindo riscos de fraude.
 - A forma e a apresentação do pedido de confirmação.
 - A experiência anterior na auditoria ou em trabalhos similares.
 - O método de comunicação (por exemplo, em papel, meio eletrónico ou outro).
 - A autorização ou o incentivo do órgão de gestão às partes que confirmam no sentido de responderem ao auditor. As partes que confirmam podem só estar dispostas a responder a um pedido de confirmação autorizado pelo órgão de gestão.
 - A capacidade da parte que confirma para confirmar ou prestar a informação pedida (por exemplo, quantia individual da fatura ou saldo total).
- A5. Um pedido de confirmação externa positivo pede à parte que confirma para responder ao auditor em todos os casos, indicando o seu acordo com a informação dada ou prestando a informação solicitada. Geralmente, é expectável que uma resposta a um pedido de confirmação positiva proporcione prova de auditoria fiável. Existe o risco, contudo, de uma parte que confirma poder responder a um pedido de confirmação sem verificar se a informação é correta. O auditor pode reduzir este risco utilizando pedidos de confirmação positiva que não mencionem a quantia (ou outra informação) e solicitando à parte que confirma que preencha essa quantia ou que forneça outras informações. Por outro lado, o uso deste tipo de pedido de confirmação “em branco” pode resultar em taxas de resposta mais baixas, pois exige um esforço adicional das partes que confirmam.

- A6. Determinar que os pedidos são devidamente endereçados inclui testar a validade de alguns ou todos os destinatários dos pedidos de confirmação antes de estes serem enviados.

Acompanhamento dos Pedidos de Confirmação (Ref: Parágrafo 7(d))

- A7. O auditor pode enviar um pedido de confirmação adicional quando não tiver recebido resposta a um pedido anterior num prazo razoável. Por exemplo, o auditor pode, tendo verificado de novo a correção do endereço original, enviar um pedido adicional ou de seguimento.

Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação

Razoabilidade da Recusa do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(a))

- A8. Uma recusa do órgão de gestão em permitir que o auditor envie um pedido de confirmação é uma limitação na prova de auditoria que o auditor pode desejar obter. Exige-se por isso que o auditor indague sobre as razões da limitação. Uma razão comum avançada é a existência de uma disputa legal ou de negociações em curso com a parte que confirma, cuja resolução pode ser afetada por um pedido de confirmação inoportuno. Exige-se que o auditor procure prova de auditoria quanto à validade e razoabilidade das razões da recusa, devido ao risco de o órgão de gestão poder estar a tentar negar ao auditor acesso a prova de auditoria que possa revelar fraude ou erro.

Implicações para a Avaliação dos Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafo 8(b))

- A9. O auditor pode concluir da avaliação referida no parágrafo 8(b) que seria apropriado rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e modificar os procedimentos de auditoria planeados de acordo com a ISA 315 (Revista).¹⁴ Por exemplo, se o pedido do órgão de gestão para não confirmar não for razoável, tal pode indicar um fator de risco de fraude que requer avaliação de acordo com a ISA 240.¹⁵

Procedimentos de Auditoria Alternativos (Ref: Parágrafo 8(c))

- A10. Os procedimentos de auditoria alternativos executados podem ser similares aos que são apropriados para uma não-resposta conforme estabelecido nos parágrafos A18 e A19 desta ISA. Tais procedimentos tomarão também em conta os resultados da avaliação do auditor constante do parágrafo 8(b) desta ISA.

¹⁴ ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 31

¹⁵ ISA 240, parágrafo 25

Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa

Fiabilidade das Respostas a Pedidos de Confirmação (Ref: Parágrafo 10)

- A11. A ISA 500 indica que mesmo quando a prova de auditoria é obtida a partir de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que afetem a sua fiabilidade.¹⁶ Todas as respostas acarretam algum risco de interceção, alteração ou fraude. Tal risco existe independentemente de a resposta ser obtida em papel ou por meio eletrónico ou outro. Os fatores que podem indicar dúvidas acerca da fiabilidade de uma resposta incluem:
- Ter sido recebida pelo auditor de forma indireta; ou
 - Parecer não provir da parte que originalmente se pretendia que confirmasse.
- A12. As respostas recebidas eletronicamente, por exemplo por telecópia ou correio eletrónico, envolvem riscos quanto à sua fiabilidade, porque a prova da origem e da autoridade da pessoa que responde podem ser difíceis de estabelecer e as alterações podem ser difíceis de detetar. Um processo usado pelo auditor e pela pessoa que responde para criar um ambiente seguro para as respostas recebidas eletronicamente pode mitigar estes riscos. Se o auditor estiver convencido de que tal processo é seguro e devidamente controlado, a fiabilidade das respetivas respostas aumenta. Um processo de confirmação eletrónica pode incorporar várias técnicas para validar a identidade de um remetente de informação em formato eletrónico, por exemplo pelo uso de encriptação, assinatura digital eletrónica e procedimentos para verificar a autenticidade de sítios da Internet.
- A13. Se uma parte que confirma usar um terceiro para coordenar e dar respostas a pedidos de confirmação, o auditor pode executar procedimentos para tratar os riscos de que:
- (a) A resposta possa não ser da fonte apropriada;
 - (b) A pessoa que responde possa não estar autorizada a fazê-lo; e
 - (c) A integridade da transmissão possa ter sido comprometida.
- A14. A ISA 500 exige que o auditor determine se deve modificar ou adicionar procedimentos para resolver dúvidas sobre a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria.¹⁷ O auditor pode optar por verificar a fonte e conteúdo de uma resposta a um pedido de confirmação contactando a parte que confirma. Por exemplo, quando uma parte que confirma responde por correio eletrónico, o auditor pode telefonar-lhe para verificar se enviou de facto a resposta. Quando uma resposta tiver sido recebida pelo auditor indiretamente

¹⁶ ISA 500, parágrafo A35

¹⁷ ISA 500, parágrafo 11

(por exemplo porque a parte que confirma a endereçou diretamente à entidade e não ao auditor), o auditor pode pedir à parte que confirma para lhe responder por escrito diretamente.

A15. Uma resposta verbal a um pedido de confirmação não satisfaz, por si só, a definição de confirmação externa, porque não é uma resposta escrita direta ao auditor. Porém, após obter uma resposta verbal a um pedido de confirmação o auditor pode, dependendo das circunstâncias, pedir à parte que confirma para lhe responder diretamente e por escrito. Se tal resposta não for recebida, de acordo com o parágrafo 12, o auditor deve procurar outra prova de auditoria para suportar a informação da resposta verbal.

A16. Uma resposta a um pedido de confirmação pode conter uma indicação restritiva respeitante ao seu uso. Estas restrições não invalidam necessariamente a fiabilidade da resposta como prova de auditoria.

Respostas Não Fiáveis (Ref: Parágrafo 11)

A17. Quando o auditor concluir que uma resposta não é fiável, poderá ter de rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e modificar os procedimentos de auditoria planeados em conformidade, de acordo com a ISA 315 (Revista).¹⁸ Por exemplo, uma resposta não fiável pode indicar um fator de risco de fraude que exija avaliação de acordo com a ISA 240.¹⁹

Não-respostas (Ref: Parágrafo 12)

A18. Entre os exemplos de procedimentos de auditoria alternativos que o auditor pode executar incluem-se:

- Para saldos de contas a receber – examinar recebimentos de caixa subsequentes específicos, documentação de expedição e vendas perto do final do período.
- Para saldos de contas a pagar – examinar desembolsos de caixa subsequentes ou correspondência de terceiros e outros registos, como guias de entrada de bens.

A19. A natureza e extensão dos procedimentos de auditoria alternativos são afetadas pela conta e pela asserção em questão. Uma não-resposta a um pedido de confirmação pode indicar um risco de distorção material anteriormente não identificado. Nestas situações, o auditor poderá ter de rever o risco de distorção material avaliado ao nível da asserção e modificar procedimentos de auditoria planeados, de acordo com a ISA 315 (Revista).²⁰ Por exemplo, um número maior ou menor do que o previsto

¹⁸ ISA 315 (Revista), parágrafo 31

¹⁹ ISA 240, parágrafo 25

²⁰ ISA 315 (Revista), parágrafo 31

de respostas a pedidos de confirmação pode indicar um fator de risco de fraude anteriormente não identificado que exija avaliação de acordo com a ISA 240.²¹

Quando uma Resposta a um Pedido de Confirmação Positiva é Necessária para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 13)

A20. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode identificar um risco de distorção material avaliado ao nível da asserção relativamente ao qual é necessária uma resposta a um pedido de confirmação positiva para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Tais circunstâncias podem incluir:

- A informação disponível para corroborar a(s) asserção(ões) do órgão de gestão só está disponível fora da entidade.
- Fatores específicos de risco de fraude, como o risco de o órgão de gestão derrogar os controlos ou o risco de conluio que possa envolver empregado(s) e/ ou o órgão de gestão, impedem o auditor de confiar na prova da entidade.

Exceções (Ref: Parágrafo 14)

A21. As exceções notadas em respostas a pedidos de confirmação podem indiciar distorções ou potenciais distorções nas demonstrações financeiras. Quando é identificada uma distorção, a ISA 240 exige que o auditor avalie se tal distorção é indicativa de fraude.²² As exceções podem proporcionar orientação para a qualidade das respostas de partes que confirmam similares ou relativas a contas similares. As exceções podem também indicar uma deficiência ou deficiências no controlo interno da entidade sobre o relato financeiro.

A22. Algumas exceções não representam distorções. Por exemplo, o auditor pode concluir que as diferenças em respostas a pedidos de confirmação são devidas à oportunidade, à mensuração ou a erros administrativos nos procedimentos de confirmação externa.

Confirmações Negativas (Ref: Parágrafo 15)

A23. A não receção de resposta a um pedido de confirmação negativa não é uma indicação explícita da receção do pedido de confirmação pela parte destinatária ou da verificação do rigor da informação contida no pedido. Assim, a ausência de resposta da parte que confirma a um pedido de confirmação negativa proporciona significativamente menos prova de auditoria persuasiva do que uma resposta a um pedido de confirmação positiva. Por outro lado, será mais provável que as partes que confirmam respondam a uma confirmação indicando o seu desacordo quando a informação não lhes é favorável do que quando não

²¹ ISA 240, parágrafo 25

²² ISA 240, parágrafo 36

for esse o caso. Por exemplo, será mais provável que os detentores de contas de depósito em bancos respondam quando o saldo da sua conta estiver subavaliado e do que quando o saldo estiver sobreavaliado. Por isso, enviar pedidos de confirmação negativa a detentores de depósitos bancários pode ser um procedimento útil para considerar se tais saldos podem estar subavaliados, mas não será provavelmente eficaz se o auditor estiver à procura de provas de sobreavaliação.

Avaliar a Prova Obtida (Ref: Parágrafo 16)

A24. Ao avaliar os resultados de pedidos de confirmação externa individuais, o auditor pode classificar tais resultados como segue:

- (a) Uma resposta da parte apropriada que confirma indicando o seu acordo com a informação fornecida no pedido de confirmação ou prestando a informação pedida sem exceção;
- (b) Uma resposta considerada não fiável;
- (c) Uma não-resposta; ou
- (d) Uma resposta indicando uma exceção.

A25. A avaliação pelo auditor, quando conjugada com outros procedimentos de auditoria que o auditor possa ter executado, pode ajudá-lo a concluir se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada ou se é necessário executar procedimentos de auditoria adicionais, conforme exigido pela ISA 330.²³

²³ ISA 330, parágrafos 26 e 27