

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 505

CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
Procedimentos de Confirmação Externa parágrafo Obter Prova de Auditoria	2–3
Data de Entrada em Vigor	4
Objectivo	5
Definições	6
Requisitos	
Procedimentos de Confirmação Externa	7
Recusa da Gerência 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 da Gerência 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 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 dos procedimentos de confirmação externa parágrafo 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 parágrafo 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 directamente pelo auditor é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indirectamente ou por inferência.
 - A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental, em papel, formato electrónico ou outro meio.

Assim, dependendo das circunstâncias da auditoria, a prova de auditoria na forma de confirmações externas recebida directamente 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 concepção e execução de procedimentos de confirmação externa parágrafo 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 concepção e implementação de respostas globais parágrafo tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e na concepção e execução de procedimentos adicionais de auditoria cuja natureza, oportunidade e extensão se baseiam e dão resposta aos riscos avaliados de distorção material 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 parágrafo Itens Seleccionados*

⁴ ISA 500, parágrafo A5

⁵ ISA 500, parágrafo A31

⁶ ISA 330, parágrafos 5–6

independentemente dos riscos avaliados de distorção material, o auditor conceba e execute procedimentos substantivos parágrafo cada classe de transacções, 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 Parágrafo 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 directamente 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 parágrafo 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 parágrafo obter informação corroborativa adicional como forma de tratar riscos avaliados de distorção material 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 pela gerência.¹¹

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivo

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

⁷ ISA 330, parágrafos 18–19

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, parágrafo A37

¹¹ ISA 500, parágrafos A8–A9

Definições

6. Parágrafo efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Confirmação externa – Prova de auditoria obtida através de uma resposta directa escrita ao auditor por um terceiro (a parte que confirma), em papel, por meio electrónico ou por outro meio.
 - (b) Excepção – 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.
 - (c) 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.
 - (d) Pedido de confirmação negativa – Um pedido parágrafo que a parte que confirma responda directamente ao auditor apenas se discordar da informação apresentada no pedido.
 - (e) Pedido de confirmação positiva – Um pedido parágrafo que a parte que confirma responda directamente ao auditor indicando se concorda ou discorda da informação constante do pedido ou fornecendo a informação pedida.

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) Selecção da parte que confirma apropriada; (Ref: Parágrafo A2)
 - (c) Concepção dos pedidos de confirmação, incluindo verificação de que estão devidamente endereçados e incluem informação sobre o remetente que permita que as respostas sejam directamente enviadas ao auditor; e (Ref: Parágrafos A3-A6)
 - (d) Envio dos pedidos à parte que confirma, incluindo, quando aplicável, os pedidos adicionais. (Ref: Parágrafo A7)

Recusa da Gerência em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação

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

- (a) Questionar a gerência sobre as razões parágrafo a recusa e procurar prova de auditoria quanto à sua validade e razoabilidade; (Ref: Parágrafo A8)
 - (b) Avaliar as implicações da recusa da gerência 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 parágrafo obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafo A10)
9. Se o auditor concluir que a recusa da gerência 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 respectivas implicações parágrafo a auditoria e parágrafo a sua opinião de acordo com a ISA 705.¹³

Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa

Fiabilidade das Respostas aos Pedidos de Confirmação

- 10. Se o auditor identificar factores que dêem origem a dúvidas acerca da fiabilidade da resposta a um pedido de confirmação, deve obter prova de auditoria adicional parágrafo dissipar essas dúvidas. (Ref: Parágrafos A11–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 parágrafo obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafos A18–A19)

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

- 13. Se o auditor tiver determinado que uma resposta a um pedido de confirmação positiva é necessária parágrafo obter prova de auditoria suficiente e apropriada,

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

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

os procedimentos de auditoria alternativos não irão proporcionar a prova de auditoria que exige. Se o auditor não obtiver tal confirmação, deve determinar as implicações parágrafo a auditoria e parágrafo a sua opinião de acordo com a ISA 705. (Ref: Parágrafo A20)

Excepções

14. O auditor deve investigar as excepções para determinar se elas são ou não indicativas de distorções. (Ref: Parágrafos A21–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 avaliado de distorção material 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, transacções ou condições, pequenos e homogéneos;
 - (c) Espera-se uma taxa muito baixa de excepções; 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–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 efectuados 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 transacções entre uma entidade e outras partes ou para confirmar a ausência de

determinadas condições, como um “acordo lateral”.

Seleccionar a Parte que Confirma Adequada (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 transacções ou acordos relativamente aos quais é pedida a confirmação pode ser a pessoa mais adequada da instituição financeira a quem pedir essa confirmação.

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

- A3. A concepção de um pedido de confirmação pode afectar directamente a taxa de resposta das confirmações e a fiabilidade e natureza da prova de auditoria obtida a partir das respostas.
- A4. Os factores 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 electrónico ou outro).
 - A autorização ou o incentivo da gerência 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 pela gerência.
 - A capacidade da parte que confirma para confirmar ou prestar a informação pedida (por exemplo, quantia individual da factura 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 correcta. 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 da Gerência em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação

Razoabilidade da Recusa de Gerência (Ref: Parágrafo 8(a))

- A8. Uma recusa da gerência 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 afectada 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 a gerência 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 315.¹⁴ Por exemplo, se o pedido da gerência para não confirmar não for razoável, tal pode indicar um factor 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

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

¹⁵ ISA 240, parágrafo 24

parágrafos A18-A19 desta ISA. Tais procedimentos tomarão também em conta os resultados da avaliação do auditor constante do parágrafo 8(b) desta ISA.

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 afectem a sua fiabilidade.¹⁶ Todas as respostas acarretam algum risco de interceptação, alteração ou fraude. Tal risco existe independentemente de a resposta ser obtida em papel ou por meio electrónico ou outro. Os factores que podem indicar dúvidas acerca da fiabilidade de uma resposta incluem:
- Ter sido recebida pelo auditor de forma indirecta; ou
 - Parecer não provir da parte que originalmente se pretendia que confirmasse.
- A12. As respostas recebidas electronicamente, por exemplo por telecópia ou correio electrónico, 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 detectar. Um processo usado pelo auditor e pela pessoa que responde para criar um ambiente seguro para as respostas recebidas electronicamente pode mitigar estes riscos. Se o auditor estiver convencido de que tal processo é seguro e devidamente controlado, a fiabilidade das respectivas respostas aumenta. Um processo de confirmação electrónica pode incorporar várias técnicas para validar a identidade de um remetente de informação em formato electrónico, por exemplo pelo uso de encriptação, assinatura digital electrónica 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

¹⁶ ISA 500, parágrafo A31

¹⁷ ISA 500, parágrafo 11

conteúdo de uma resposta a um pedido de confirmação contactando a parte que confirma. Por exemplo, quando uma parte que confirma responde por correio electrónico, o auditor pode telefonar-lhe para verificar se enviou de facto a resposta. Quando uma resposta tiver sido recebida pelo auditor indirectamente (por exemplo porque a parte que confirma a endereçou directamente à entidade e não ao auditor), o auditor pode pedir à parte que confirma para lhe responder por escrito directamente.

- 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 directa 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 directamente 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 315.¹⁸ Por exemplo, uma resposta não fiável pode indicar um factor 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 afectadas 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

¹⁸ ISA 315, parágrafo 31

¹⁹ ISA 240, parágrafo 24

situações, o auditor poderá ter de rever o risco avaliado de distorção material ao nível da asserção e modificar procedimentos de auditoria planeados, de acordo com a ISA 315.²⁰ Por exemplo, um número maior ou menor do que o previsto de respostas a pedidos de confirmação pode indicar um factor 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 Adequada (Ref: Parágrafo 13)

- A20. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode identificar um risco avaliado de distorção material ao nível da asserção relativamente ao qual é necessária uma resposta a um pedido de confirmação positiva para obter prova de auditoria suficiente e adequada. Tais circunstâncias podem incluir:
- A informação disponível para corroborar a(s) asserção(ões) da gerência só está disponível fora da entidade.
 - Factores específicos de risco de fraude, como o risco de a gerência derrogar os controlos ou o risco de conluio que possa envolver empregado(s) e/ou a gerência, 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 recepção de resposta a um pedido de confirmação negativa não é uma indicação explícita da recepção 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

²⁰ ISA 315, parágrafo 31

²¹ ISA 240, parágrafo 24

²² ISA 240, parágrafo 35

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 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 26–27