

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 265
COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NO CONTROLO INTERNO
AOS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO E À GERÊNCIA

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–3
Data de Entrada em Vigor	4
Objectivo	5
Definições	6
Requisitos	7–11
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Determinação Sobre se Foram Identificadas Deficiências no Controlo Interno	A1–A4
Deficiências Significativas no Controlo Interno	A5–A11
Comunicação de Deficiências no Controlo Interno	A12–A30

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência*, 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*.

* As emendas a esta ISA como consequência da revisão da ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, serão aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após 15 de Dezembro de 2013.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor em comunicar de forma apropriada aos encarregados da governação e à gerência deficiências no controlo interno¹ que tenha identificado numa auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA não impõe responsabilidades adicionais ao auditor no que respeita ao conhecimento do controlo interno e à concepção e execução de testes aos controlos, para além dos requisitos das ISA 315 e ISA 330.² A ISA 260³ estabelece requisitos adicionais e dá orientação respeitante à responsabilidade do auditor em comunicar com os encarregados da governação no âmbito da auditoria.
2. Exige-se que o auditor se inteire do controlo interno relevante para a auditoria no âmbito da identificação e avaliação dos riscos de distorção material.⁴ Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno. O auditor pode identificar deficiências no controlo interno não apenas durante o processo de avaliação do risco mas também em qualquer outra fase da auditoria. Esta ISA especifica quais as deficiências identificadas que o auditor deverá comunicar aos encarregados da governação e à gerência.
3. Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar aos encarregados da governação e à gerência outros assuntos relacionados com o controlo interno que tenha identificado no decurso da auditoria.

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 é comunicar apropriadamente aos encarregados da governação e à gerência deficiências no controlo interno que tenha identificado durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, são suficientemente importantes para merecer a sua atenção.

¹ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafos 4 e 12

² ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

³ ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*

⁴ ISA 315, parágrafo 12. Os parágrafos A60-A65 dão orientação sobre os controlos relevantes para a auditoria.

Definições

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Deficiência no controlo interno – Existe quando:
 - (i) Um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que não consegue evitar, ou detectar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras; ou
 - (ii) Não existe um controlo que seria necessário para evitar, ou detectar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras.
 - (b) Deficiência significativa no controlo interno – Uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno que, no julgamento profissional do auditor, assume suficiente importância para merecer a atenção dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafo A5)

Requisitos

7. O auditor deve determinar se, na base do trabalho de auditoria executado, identificou uma ou mais deficiências no controlo interno. (Ref: Parágrafos A1–A4)
8. Se o auditor tiver identificado uma ou mais deficiências no controlo interno, deve determinar, na base do trabalho de auditoria executado, se, individualmente ou em conjunto, essas deficiências são significativas. (Ref: Parágrafos A5–A11)
9. O auditor deve comunicar por escrito aos encarregados da governação, em tempo oportuno, as deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria. (Ref: Parágrafos A12–A18 e A27)
10. O auditor deve também comunicar em tempo oportuno à gerência, a um nível apropriado de responsabilidade: (Ref: Parágrafos A19 e A27)
 - (a) Por escrito, as deficiências significativas no controlo interno que tenha comunicado ou pretenda comunicar aos encarregados da governação, salvo se nas circunstâncias não for apropriado comunicar directamente à gerência; e (Ref: Parágrafos A14, e A20–A21)
 - (b) Outras deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria que não tenham sido comunicadas à gerência por outros e que, no julgamento profissional do auditor, assumam suficiente importância para merecer a atenção da gerência. (Ref: Parágrafos A22–A26)

11. O auditor deve incluir na comunicação por escrito das deficiências significativas no controlo interno:
- (a) Uma descrição das deficiências e uma explicação dos seus efeitos potenciais; e (Ref: Parágrafo A28)
 - (b) Informação suficiente para que os encarregados da governação e a gerência possam compreender o contexto da comunicação. Em particular, o auditor deve explicar que: (Ref: Parágrafos A29–A30)
 - (i) A finalidade da auditoria foi a de o auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras;
 - (ii) A auditoria incluiu a consideração do controlo interno relevante para a preparação das demonstrações financeiras a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno; e
 - (iii) As matérias relatadas limitam-se às deficiências que o auditor tenha identificado durante a auditoria e que concluiu assumirem suficiente importância para merecerem ser relatadas aos encarregados da governação.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Determinação Sobre se Foram Identificadas Deficiências no Controlo Interno

(Ref: Parágrafo 7)

- A1. Ao determinar se identificou uma ou mais deficiências no controlo interno, o auditor pode discutir os factos e circunstâncias relevantes das suas conclusões com o nível apropriado de gerência. Essa discussão proporciona uma oportunidade para o auditor alertar a gerência, em tempo oportuno, para a existência de deficiências das quais a gerência anteriormente não tenha tido conhecimento. O nível de gerência com o qual será apropriado debater as situações identificadas é aquele que esteja familiarizado com a área do controlo interno relacionada com essas situações e que tenha autoridade para adoptar medidas correctivas relativamente a quaisquer deficiências identificadas no controlo interno. Em algumas circunstâncias, pode não ser apropriado que o auditor discuta as suas conclusões directamente com a gerência, por exemplo se as conclusões parecerem pôr em causa a integridade ou a competência da gerência (ver o parágrafo A20).
- A2. Ao discutir os factos e as circunstâncias das suas conclusões com a gerência, o auditor pode obter outra informação relevante para consideração adicional, como:

- Compreensão pela gerência das causas reais ou suspeitas das deficiências.
- Excepções decorrentes de deficiências que a gerência possa ter identificado, como por exemplo distorções que não foram evitadas pelos controlos da tecnologia de informação (TI) relevantes.
- Uma indicação preliminar da gerência quanto à sua resposta às situações identificadas.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A3. Embora os conceitos subjacentes às actividades de controlo nas pequenas entidades possam ser similares aos das entidades de maior dimensão, o formalismo com que são aplicados será diferente. Adicionalmente, as pequenas entidades podem achar que determinados tipos de actividades de controlo não são necessários devido a controlos aplicados pela gerência. Por exemplo, a autorização exclusiva da gerência para conceder crédito a clientes e para a aprovação de compras significativas pode proporcionar um controlo eficaz sobre saldos de contas e transacções importantes, diminuindo ou suprimindo a necessidade de actividades de controlo mais pormenorizadas.
- A4. Da mesma forma, as pequenas entidades têm muitas vezes menos empregados, o que pode limitar em termos práticos a segregação de funções. Porém, numa pequena entidade gerida pelo proprietário, o sócio-gerente pode ser capaz de exercer uma supervisão mais eficaz do que numa entidade maior. Este nível mais elevado de supervisão da gerência terá de ser ponderado face ao maior potencial para a derrogação de controlos por parte da gerência.

Deficiências Significativas no Controlo Interno (Ref: Parágrafos 6(b) e 8)

- A5. A importância de uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno depende não só da ocorrência efectiva de uma distorção mas também da possibilidade de que uma distorção venha a ocorrer e da sua potencial magnitude. Assim, podem existir deficiências significativas ainda que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.
- A6. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao determinar se uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno constitui uma deficiência significativa incluem:
- A probabilidade das deficiências conduzirem a distorções materiais nas demonstrações financeiras no futuro.
 - A susceptibilidade do activo ou passivo a fraude ou a perda.
 - A subjectividade e complexidade na determinação de quantias estimadas, tais como estimativas contabilísticas de justo valor.
 - As quantias das demonstrações financeiras expostas às deficiências.

COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NO CONTROLO INTERNO AOS
ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO E À GERÊNCIA

- O volume de actividade que ocorreu ou possa ocorrer no saldo das contas ou na classe de transacções expostas à deficiência ou deficiências.
- A importância dos controlos para o processo de relato financeiro, por exemplo:
 - Controlos gerais de monitorização (tais como a supervisão da gerência).
 - Controlos sobre a prevenção e deteção de fraudes.
 - Controlos sobre a selecção e aplicação de políticas contabilísticas significativas.
 - Controlos sobre transacções significativas com partes relacionadas.
 - Controlos sobre transacções significativas fora do âmbito normal de actividade da entidade.
 - Controlos sobre o processo de relato financeiro de fecho (tais como controlos sobre registos contabilísticos não recorrentes).
- A causa e frequência das excepções detectadas em consequência das deficiências nos controlos.
- A interacção da deficiência com outras deficiências no controlo interno.

A7. Os indicadores de deficiências significativas no controlo interno incluem, por exemplo:

- Prova de aspectos ineficazes do ambiente de controlo, tais como:
 - Indicações de que transacções significativas em que a gerência tenha um interesse financeiro não estejam a ser apropriadamente escrutinadas pelos encarregados da governação.
 - Identificação de fraude perpetrada pela gerência, com ou sem efeito material, que não foi evitada pelo controlo interno da entidade.
 - A gerência não adoptou medidas correctivas apropriadas relativamente a deficiências significativas anteriormente comunicadas.
- Ausência de um processo de avaliação do risco na entidade, quando seria de esperar que tal processo estivesse estabelecido.
- Prova de um processo ineficaz de avaliação do risco pela entidade, tal como a não identificação pela gerência de um risco de distorção material que o

auditor esperaria que fosse identificado pelo processo de avaliação do risco pela gerência.

- Prova de uma resposta ineficaz a riscos significativos identificados (nomeadamente, ausência de controlos sobre tal risco).
- Distorções detectadas pelos procedimentos do auditor que não foram evitadas, ou detectadas e corrigidas, pelo controlo interno da entidade.
- Reexpressão de demonstrações financeiras anteriormente emitidas para reflectir a correcção de uma distorção material devida a fraude ou erro.
- Prova de incapacidade da gerência para supervisionar a preparação das demonstrações financeiras.

- A8. Os controlos podem ser concebidos para operar individualmente ou em conjunto de modo a evitar eficazmente, ou a detectar e corrigir eventuais distorções.⁵ Por exemplo, os controlos sobre contas a receber podem consistir em controlos automáticos e manuais concebidos para, em conjunto, evitar, ou detectar e corrigir, distorções no saldo da conta. Uma deficiência no controlo interno pode não ser, por si só, suficientemente importante para constituir uma deficiência significativa. Porém, uma combinação de deficiências que afecte o mesmo saldo de conta ou divulgação, asserção relevante ou componente do controlo interno pode aumentar os riscos de distorção de tal modo que dê origem a uma deficiência significativa.
- A9. A lei ou o regulamento em algumas jurisdições podem (particularmente em auditorias de entidades admitidas à cotação) estabelecer o requisito de o auditor comunicar aos encarregados da governação ou a outras partes relevantes (tais como reguladores) um ou mais tipos específicos de deficiências no controlo interno que tenha identificado no decurso da auditoria. Sempre que a lei ou regulamento tenha estabelecido termos e definições específicos para estes tipos de deficiências e exija que o auditor use estes termos e definições para fins de comunicação, o auditor deve usar tais termos e definições quando comunicar de acordo com o requisito legal ou regulamentar em causa.
- A10. Quando a jurisdição tiver estabelecido termos específicos para os tipos de deficiências no controlo interno a comunicar mas não tenha definido tais termos, o auditor poderá ter de exercer o seu julgamento para determinar as matérias a comunicar para dar cumprimento ao requisito legal ou regulamentar. Para tal, o auditor pode considerar apropriado ter em atenção os requisitos e a orientação desta ISA. Por exemplo, se a finalidade do requisito legal ou regulamentar for chamar a atenção dos encarregados da governação para determinadas matérias do controlo interno de que devam ter conhecimento,

⁵ ISA 315, parágrafo A66

poderá ser apropriado considerar tais matérias como geralmente equivalentes às deficiências significativas cuja comunicação aos encarregados da governação é exigida por esta ISA.

- A11. Os requisitos desta ISA permanecem aplicáveis independentemente de essa lei ou regulamento poderem exigir que o auditor use termos ou definições específicos.

Comunicação de Deficiências no Controlo Interno

Comunicação de Deficiências Significativas no Controlo Interno aos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 9)

- A12. Comunicar deficiências significativas por escrito aos encarregados da governação reflecte a importância destas matérias e ajuda os encarregados da governação a dar cumprimento às suas responsabilidades de supervisão. A ISA 260 estabelece considerações relevantes sobre a comunicação com os encarregados da governação nos casos em que todos eles estão envolvidos na gestão da entidade.⁶
- A13. Ao determinar a necessidade de comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o facto de receber tal comunicação será um factor importante para habilitar os encarregados da governação a satisfazerem as suas responsabilidades. Além disso, nas empresas admitidas à cotação, em determinadas jurisdições, os encarregados da governação podem necessitar da comunicação escrita do auditor antes da data de aprovação das demonstrações financeiras, a fim de satisfazerem as suas responsabilidades específicas em relação ao controlo interno para fins regulamentares ou outros. Para outras entidades, o auditor pode emitir a comunicação por escrito numa data posterior. No entanto, neste último caso, dado que a comunicação escrita pelo auditor de deficiências significativas faz parte do arquivo final de auditoria, a comunicação escrita está sujeita ao requisito imperioso⁷ de completar a organização desse arquivo final de auditoria em tempo oportuno. A ISA 230 estabelece que o prazo apropriado para concluir a organização do arquivo final de auditoria não deve, geralmente, exceder 60 dias após a data do relatório do auditor.⁸
- A14. Independentemente da oportunidade da comunicação escrita de deficiências significativas, o auditor pode comunicá-las verbalmente, em primeira instância, à gerência e, quando apropriado, aos encarregados da governação, de forma a permitir que estes adoptem medidas correctivas para minimizar os riscos de distorção material. Ainda que proceda desta forma, o auditor não fica liberto da

⁶ ISA 260, parágrafo 13

⁷ ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 14

⁸ ISA 230, parágrafo A21

responsabilidade de comunicar as deficiências significativas por escrito, conforme exigido por esta ISA.

- A15. O nível de detalhe da comunicação das deficiências significativas é uma matéria de julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Os factores que o auditor pode considerar ao determinar o nível apropriado de pormenor para a comunicação incluem, por exemplo:
- A natureza da entidade. Por exemplo, a comunicação exigida para uma entidade de interesse público pode ser diferente da exigida para uma entidade que não é de interesse público.
 - A dimensão e complexidade da entidade. Por exemplo, as comunicações exigidas para uma entidade complexa podem ser diferentes das exigidas para uma entidade cuja actividade seja mais simples.
 - A natureza das deficiências significativas identificadas pelo auditor.
 - A composição da governação da entidade. Pode ser necessário, por exemplo, um maior nível de detalhe se os encarregados da governação incluírem membros que não tenham experiência significativa no sector de actividade da entidade ou nas áreas afectadas.
 - Os requisitos legais e regulamentares respeitantes à comunicação de tipos específicos de deficiência no controlo interno.
- A16. A gerência e os encarregados da governação podem já ter conhecimento de deficiências significativas que o auditor identificou durante a auditoria e podem ter decidido não as remediar por razões de custo ou outras considerações. A responsabilidade pela avaliação dos custos e benefícios da aplicação de medidas correctivas cabe à gerência e aos encarregados da governação. Consequentemente, o requisito do parágrafo 9 aplica-se independentemente do custo ou de outras considerações que a gerência e os encarregados da governação possam considerar relevantes na decisão sobre a correcção ou não de tais deficiências.
- A17. O facto de o auditor ter comunicado uma deficiência significativa aos encarregados da governação e à gerência numa auditoria anterior não elimina a necessidade de repetir essa comunicação se ainda não tiverem sido adoptadas medidas correctivas. Se uma deficiência significativa anteriormente comunicada se mantiver, a comunicação do ano corrente pode repetir a descrição da comunicação anterior ou fazer simplesmente referência a essa comunicação. O auditor pode questionar a gerência ou, quando apropriado, os encarregados da governação, sobre a razão pela qual a deficiência significativa ainda não foi corrigida. A inacção, na falta de uma explicação racional, pode representar por si só uma deficiência significativa.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A18. No caso de auditorias de pequenas entidades, o auditor pode comunicar com os encarregados da governação de forma menos estruturada do que no caso de entidades de maior dimensão.

Comunicação de Deficiências no Controlo Interno à Gerência (Ref: Parágrafo 10)

- A19. Geralmente, o nível apropriado de gerência é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as deficiências no controlo interno e adoptar as medidas correctivas necessárias. Para deficiências significativas, o nível apropriado poderá ser o director-geral ou o director financeiro (ou equivalente), dado que se exige que estas matérias sejam também comunicadas aos encarregados da governação. Para outras deficiências no controlo interno, o nível apropriado poderá ser a gerência operacional com envolvimento mais directo nas áreas de controlo afectadas e com autoridade para adoptar as medidas correctivas apropriadas.

Comunicação de Deficiências Significativas no Controlo Interno à Gerência (Ref: Parágrafo 10(a))

- A20. Determinadas deficiências significativas identificadas no controlo interno podem pôr em causa a integridade e a competência da gerência. Por exemplo, pode existir evidência de fraude ou de incumprimento intencional de leis e regulamentos pela gerência, ou a gerência pode mostrar-se incapaz de supervisionar a preparação de demonstrações financeiras adequadas, de modo que coloque em dúvida a sua competência. Consequentemente, poderá não ser apropriado comunicar tais deficiências directamente à gerência.
- A21. A ISA 250 estabelece requisitos e proporciona orientação quanto à comunicação de casos de incumprimento de leis e regulamentos identificados ou sob suspeita, nomeadamente quando os próprios encarregados da governação estão envolvidos em tais situações de incumprimento.⁹ A ISA 240 estabelece requisitos e proporciona orientação quanto à comunicação aos encarregados da governação quando o auditor tenha identificado uma fraude ou suspeita de fraude envolvendo a gerência.¹⁰

⁹ ISA 250, *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 22–28

¹⁰ ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 41

Comunicação de Outras Deficiências no Controlo Interno à Gerência (Ref: Parágrafo 10(b))

- A22. Durante a auditoria, o auditor pode identificar outras deficiências no controlo interno que não são deficiências significativas mas que podem ser suficientemente importantes para merecer a atenção da gerência. A determinação de quais as outras deficiências no controlo interno que merecem a atenção da gerência é uma matéria de julgamento profissional nas circunstâncias, tendo em conta a probabilidade e potencial magnitude das distorções que possam surgir nas demonstrações financeiras em consequência dessas deficiências.
- A23. A comunicação de outras deficiências no controlo interno que mereçam a atenção da gerência não tem de ser efectuada por escrito, podendo ser verbal. Quando o auditor tiver debatido os factos e circunstâncias das situações identificadas com a gerência, pode considerar que esses debates constituem uma comunicação verbal à gerência dessas deficiências. Consequentemente, não será necessária uma comunicação formal subsequente.
- A24. Se o auditor tiver comunicado à gerência num período anterior deficiências no controlo interno que não sejam deficiências significativas e se a gerência tiver optado por as não corrigir por motivos de custo ou outros, o auditor não precisa de repetir a comunicação no período corrente. Também não se exige que o auditor repita a informação acerca de tais deficiências se esta tiver sido comunicada à gerência por outros, como auditores internos ou reguladores. Pode, porém, ser apropriado que o auditor volte a comunicar estas outras deficiências se tiver havido uma alteração na gerência ou se tiver chegado ao seu conhecimento nova informação que altere o anterior entendimento do auditor e da gerência relativamente às deficiências em causa. No entanto, a falha da gerência em corrigir outras deficiências no controlo interno anteriormente comunicadas pode tornar-se uma deficiência significativa, exigindo comunicação aos encarregados da governação. A determinação se tal é ou não o caso depende do julgamento do auditor nas circunstâncias.
- A25. Em algumas circunstâncias, os encarregados da governação podem querer ter conhecimento dos detalhes de outras deficiências no controlo interno que o auditor tenha comunicado à gerência ou ser sucintamente informados da natureza dessas outras deficiências. Alternativamente, o auditor pode considerar apropriado informar os encarregados da governação das comunicações de outras deficiências à gerência. Em qualquer dos casos, o auditor pode relatar verbalmente ou por escrito aos encarregados da governação, como apropriado.

- A26. A ISA 260 estabelece considerações relevantes respeitantes à comunicação com os encarregados da governação quando todos eles estejam envolvidos na gestão da entidade.¹¹

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público (Ref: Parágrafos 9–10)

- A27. Os auditores do sector público podem ter responsabilidades adicionais no sentido de comunicar deficiências que tenham identificado durante a auditoria de formas, com um nível de detalhe e a partes não previstas nesta ISA. Por exemplo, as deficiências significativas poderão ter de ser comunicadas ao legislador ou a outro órgão oficial. A lei, os regulamentos ou outra autoridade podem também determinar que os auditores do sector público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do sector público relatem sobre matérias relacionadas com o controlo interno entendidas num sentido mais lato do que as deficiências no controlo interno cuja comunicação é exigida por esta ISA, nomeadamente relacionadas com controlos do cumprimento das determinações de uma autoridade legislativa, reguladora ou de disposições de contratos ou acordos de subsídios.

Conteúdo da Comunicação Escrita de Deficiências Significativas no Controlo Interno (Ref: Parágrafo 11)

- A28. Ao explicar o potencial efeito de deficiências significativas, o auditor não necessita de quantificar esses efeitos. As deficiências significativas podem ser agrupadas para fins de relato, quando apropriado. O auditor pode também incluir na comunicação escrita sugestões de medidas correctivas das deficiências, as respostas actuais ou propostas da gerência e uma declaração sobre se o auditor empreendeu ou não quaisquer passos para identificar se essas respostas foram implementadas.
- A29. O auditor poderá considerar apropriado incluir a informação que se segue como contexto adicional à comunicação:
- Uma indicação de que, caso tivesse executado procedimentos mais extensos sobre o controlo interno, o auditor poderia ter identificado deficiências adicionais a relatar ou concluir que algumas das deficiências relatadas não necessitavam, de facto, de o ter sido.
 - Uma indicação de que tal comunicação foi fornecida para as finalidades dos encarregados da governação e poderá não ser apropriada para outros fins.

¹¹ ISA 260, parágrafo 13

COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NO CONTROLO INTERNO AOS
ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO E À GERÊNCIA

- A30. A lei ou um regulamento podem exigir que o auditor ou a gerência forneça uma cópia da comunicação escrita do auditor sobre deficiências significativas a autoridades reguladoras apropriadas. Quando for este o caso, a comunicação escrita do auditor pode identificar tais autoridades reguladoras.