NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 265

COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NO CONTROLO INTERNO AOS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO E AO ÓRGÃO DE GESTÃO

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–3
Data de Eficácia	4
Objetivo	**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 ao Órgão de Gestão*, 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 responsabilidade do auditor em comunicar de forma apropriada aos encarregados da governação e ao órgão de gestão deficiências no controlo interno que tenha identificado numa auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA não impõe responsabilidades adicionais ao auditor no que respeita ao conhecimento do sistema de controlo interno da entidade e à conceção e execução de testes aos controlos, para além dos requisitos das ISA 315 (Revista 2019)[1] e ISA 330.[2] A ISA 260 (Revista)[3] 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 sistema de controlo interno da entidade no âmbito da identificação e avaliação dos riscos de distorção material.[4] Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o sistema de controlo interno da entidade 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 de controlo no sistema de controlo interno da entidade 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 ao órgão de gestão.

3. Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar aos encarregados da governação e ao órgão de gestão outros assuntos relacionados com o controlo interno que tenha identificado no decurso da auditoria.

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

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 detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras; ou

      (ii) Não existe um controlo que seria necessário para evitar, ou detetar 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 importância suficiente 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 a A4)

8. Se o auditor tiver identificado uma ou mais deficiências no controlo interno, deve determinar, com base do trabalho de auditoria executado, se, individualmente ou em conjunto, essas deficiências são significativas. (Ref: Parágrafos A5 a A11)

---

1 ISA 315 (Revista em 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*, parágrafos 12(c) e (m), e parágrafos21 a 27

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

3 ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

4 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 21. Os parágrafos A90 a A95 dão orientação sobre os controlos relevantes para a auditoria.

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 a A18 e A27)

10. O auditor deve também comunicar em tempo oportuno ao órgão de gestão, 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 diretamente ao órgão de gestão; e (Ref: Parágrafos A14, A20 e A21)

    (b) Outras deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria que não tenham sido comunicadas ao órgão de gestão por outros e que, no julgamento profissional do auditor, assumam suficiente importância para merecer a atenção do órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A22 a 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 ao órgão de gestão possam compreender o contexto da comunicação. Em particular, o auditor deve explicar que: (Ref: Parágrafos A29 e 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 do órgão de gestão. Essa discussão proporciona uma oportunidade para o auditor alertar o órgão de gestão, em tempo oportuno, para a existência de deficiências das quais o órgão de gestão anteriormente não tenha tido conhecimento. O nível do órgão de gestão 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 adotar medidas corretivas relativamente a quaisquer deficiências identificadas no controlo interno. Em algumas circunstâncias, pode não ser apropriado que o auditor discuta as suas conclusões diretamente com o órgão de gestão, por exemplo se as conclusões parecerem pôr em causa a integridade ou a competência do órgão de gestão (ver o parágrafo A20).

A2. Ao discutir os factos e as circunstâncias das suas conclusões com o órgão de gestão, o auditor pode obter outra informação relevante para consideração adicional, como:

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

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A3. Embora os conceitos subjacentes aos controlos na componente de atividades 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 controlos não são necessários devido a controlos aplicados pelo órgão de gestão. Por exemplo, a autorização exclusiva do órgão de gestão para conceder crédito a clientes e para a aprovação de compras significativas pode proporcionar um controlo eficaz sobre saldos de contas e transações importantes, diminuindo ou suprimindo a necessidade de controlos mais pormenorizados.

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 do órgão de gestão terá de ser ponderado face ao maior potencial para a derrogação de controlos por parte do órgão de gestão.

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

A5. A importância de uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno depende não só da ocorrência efetiva 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 suscetibilidade do ativo ou passivo a fraude ou a perda.
- A subjetividade e complexidade na determinação de quantias estimadas, tais como estimativas contabilísticas de justo valor.
- As quantias das demonstrações financeiras expostas às deficiências.
- O volume de atividade que ocorreu ou possa ocorrer no saldo das contas ou na classe de transações 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 do órgão de gestão).
  - Controlos sobre a prevenção e detenção de fraudes.
  - Controlos sobre a seleção e aplicação de políticas contabilísticas significativas.
  - Controlos sobre transações significativas com partes relacionadas.
  - Controlos sobre transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade.
  - Controlos sobre o processo de relato financeiro de fecho (tais como controlos sobre registos contabilísticos não recorrentes).
- A causa e frequência das exceções detetadas em consequência das deficiências nos controlos.
- A interação da deficiência com outras deficiências no controlo interno.

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

- Prova de aspetos ineficazes do ambiente de controlo, tais como:
  - Indicações de que transações significativas em que o órgão de gestão tenha um interesse financeiro não estejam a ser apropriadamente escrutinadas pelos encarregados da governação.
  - Identificação de fraude perpetrada pelo órgão de gestão, com ou sem efeito material, que não foi evitada pelo controlo interno da entidade.
  - O órgão de gestão não adotou medidas corretivas 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 de avaliação do risco ineficaz da entidade, tal como a não identificação pelo órgão de gestão de um risco de distorção material que o auditor esperaria que fosse identificado pelo processo de avaliação do risco pelo órgão de gestão.
- Prova de uma resposta ineficaz a riscos significativos identificados (nomeadamente, ausência de controlos sobre tal risco).

- Distorções detetadas pelos procedimentos do auditor que não foram evitadas, ou detetadas e corrigidas, pelo controlo interno da entidade.
- Reexpressão de demonstrações financeiras anteriormente emitidas para refletir a correção de uma distorção material devida a fraude ou erro.
- Prova de incapacidade do órgão de gestão 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 detetar 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 detetar 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 afete o mesmo saldo de conta ou divulgação, asserção ou componente do sistema de controlo interno da entidade 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, 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 reflete a importância destas matérias e ajuda os encarregados da governação a dar cumprimento às suas responsabilidades de supervisão. A ISA 260 (Revista) 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 fator importante para habilitar os encarregados da governação a satisfazerem as suas responsabilidades de supervisão. 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 imperioso[7] 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]

---

5 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo A175

6 ISA 260 (Revista), parágrafo 13

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

8 ISA 230, parágrafo A21

A14. Independentemente da oportunidade da comunicação escrita de deficiências significativas, o auditor pode comunicá-las verbalmente, em primeira instância, ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação, de forma a permitir que estes adotem medidas corretivas para minimizar os riscos de distorção material. Ainda que proceda desta forma, o auditor não fica liberto da 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 fatores 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 atividade 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 setor de atividade da entidade ou nas áreas afetadas.
- Os requisitos legais e regulamentares respeitantes à comunicação de tipos específicos de deficiência no controlo interno.

A16. O órgão de gestão 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 corretivas cabe ao órgão de gestão e aos encarregados da governação. Consequentemente, o requisito do parágrafo 9 aplica-se independentemente do custo ou de outras considerações que o órgão de gestão e os encarregados da governação possam considerar relevantes na decisão sobre a correção ou não de tais deficiências.

A17. O facto de o auditor ter comunicado uma deficiência significativa aos encarregados da governação e ao órgão de gestão numa auditoria anterior não elimina a necessidade de repetir essa comunicação se ainda não tiverem sido adotadas medidas corretivas. 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 o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação, sobre a razão pela qual a deficiência significativa ainda não foi corrigida. A inação, 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 ao Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 10)

A19. Geralmente, o nível apropriado do órgão de gestão é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as deficiências no controlo interno e adotar as medidas corretivas necessárias. Para deficiências significativas, o nível apropriado poderá ser o diretor-geral ou o diretor 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 direção operacional com envolvimento mais direto nas áreas de controlo afetadas e com autoridade para adotar as medidas corretivas apropriadas.

Comunicação de Deficiências Significativas no Controlo Interno ao Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 10(a))

A20. Determinadas deficiências significativas identificadas no controlo interno podem pôr em causa a integridade e a competência do órgão de gestão. Por exemplo, pode existir evidência de fraude ou de incumprimento intencional de leis e regulamentos pelo órgão de gestão, ou o órgão de gestão 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 diretamente ao órgão de gestão.

A21. A ISA 250 (Revista) estabelece requisitos e proporciona orientação quanto à comunicação de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, 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 o órgão de gestão.[10]

Comunicação de Outras Deficiências no Controlo Interno ao Órgão de Gestão (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 do órgão de gestão. A determinação de quais as outras deficiências no controlo interno que merecem a atenção do órgão de gestão. 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 do órgão de gestão não tem de ser efetuada por escrito, podendo ser verbal. Quando o auditor tiver debatido os factos e circunstâncias das situações identificadas com o órgão de gestão, pode considerar que esses debates constituem uma comunicação verbal ao órgão de gestão dessas deficiências. Consequentemente, não será necessária uma comunicação formal subsequente.

A24. Se o auditor tiver comunicado ao órgão de gestão num período anterior deficiências no controlo interno que não sejam deficiências significativas e se o órgão de gestão 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 ao órgão de gestão 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 no órgão de gestão ou se tiver chegado ao seu conhecimento nova informação que altere o anterior entendimento do auditor e do órgão de gestão relativamente às deficiências em causa. No entanto, a falha do órgão de gestão 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 ao órgão de gestão 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 ao órgão de gestão. Em qualquer dos casos, o auditor pode relatar verbalmente ou por escrito aos encarregados da governação, como apropriado.

A26. A ISA 260 (Revista) 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 Setor Público (Ref: Parágrafos 9 e 10)

A27. Os auditores do setor 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 setor público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do setor 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 corretivas das deficiências, as respostas atuais ou propostas do órgão de gestão e uma declaração sobre se o auditor empreendeu ou não quaisquer passos para identificar se essas respostas foram implementadas.

---

[9] ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 23 a 29

[10] ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 42

[11] ISA 260 (Revista), parágrafo 13

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.

A30. A lei ou regulamento podem exigir que o auditor ou o órgão de gestão 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.