



## A Evolução das Metodologias de Auditoria

### 1. OBJECTIVOS

Tendo como ponto de partida o documento emitido pelo IFAC<sup>1</sup> denominado "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and

Medium sized Entities" (adiante designado por Guia) e a consequente demonstração da aplicação das Normas Internacionais de Auditoria ao universo das Pequenas e Médias Empresas (PME's), visa o presente

<sup>1</sup> IFAC – International Federation of Accountants.



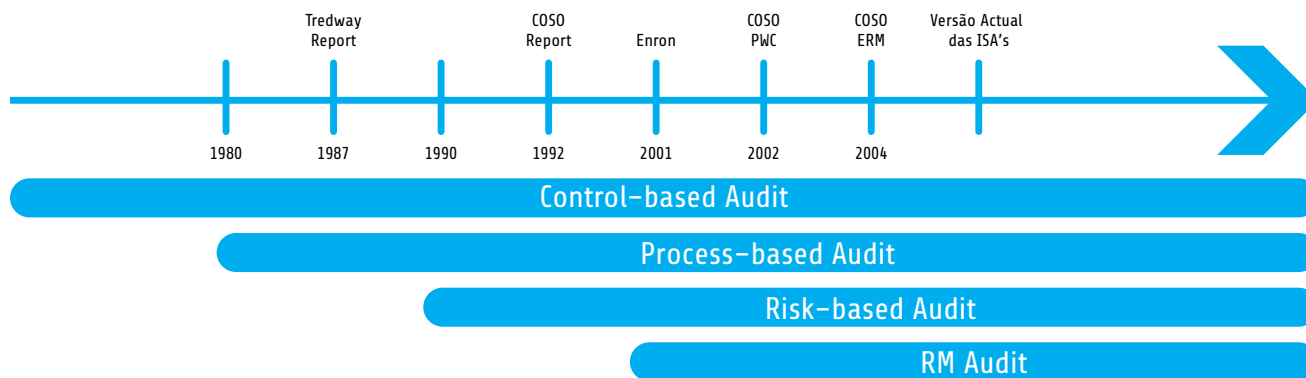
texto abordar a evolução ocorrida nas metodologias de auditoria até ao momento actual.

Necessariamente, existe uma forte relação entre as metodologias adoptadas pelos auditores externos e os auditores internos. Em termos gerais, poderemos dizer que de algum modo se verifica o acompanhamento ao nível da auditoria interna das metodologias já anteriormente implementadas e testadas pelos auditores externos. Assim, embora o presente texto se centre essencialmente nos aspectos da auditoria externa, certamente existe uma ligação à auditoria interna.

## 2. A EVOLUÇÃO DAS METODOLOGIAS E SUA CRONOLOGIA

Face às profundas mudanças ocorridas no ambiente de negócios, no modo de funcionamento e de suporte

### As Metodologias de Auditoria Evolução Histórica



Do ponto de vista conceptual, de acordo com diferentes autores, nas últimas décadas, as principais metodologias adoptadas pelos auditores podem ser designadas do seguinte modo:

- Auditoria baseada nos controlos (*Control-based Audit*);

- Auditoria baseada nos processos (*Process-based Audit*);
- Auditoria baseada no risco (*Risk-based Audit*); e
- Auditoria e os conceitos de Gestão do Risco Empresarial (*Enterprise Risk Management*).

Até inícios da década de oitenta o trabalho de auditoria baseava-se fundamentalmente na análise docu-

mental de modo a validar e suportar, os saldos das principais rubricas do balanço e das principais classes de transacções. Adicionalmente, era dado um particular enfoque no cumprimento dos aspectos legais e regulamentares. Contudo, o reforço da complexidade das operações das empresas, conjuntamente com o aumento da importância dos sistemas de informação suportados informaticamente, veio alterar esta abordagem, sendo prestada uma maior atenção e relevância aos aspectos associados aos processos.

Assim, em meados da década de oitenta começam a ser implementadas metodologias orientadas para a análise dos processos críticos de negócio, passando o auditor a proceder à análise dos processos mais relevantes e suportando a sua opinião em testes de cumprimento, ou de conformidade, e trabalho substantivo.

A segunda metade da década de oitenta do século passado caracterizou-se, de algum modo, nomeadamente nos Estados Unidos da América, na existência de um conjunto de situações de insolvência de entidades de dimensão relevante que veio a colocar um conjunto de questões:

- Por um lado, identificar quais as limitações do trabalho dos auditores que os tinham impedido de analisar tais situações atempadamente;
- Por outro lado, quais as limitações das metodologias de gestão e como ultrapassar as mesmas.

Estas questões levaram a dois projectos relevantes cujos impactos ainda hoje persistem no mundo empresarial.

Do ponto de vista do controlo interno, foi publicado em 1987 o primeiro documento sobre esta temática, o denominado *Treadway Report*<sup>2</sup>, identificando a necessidade da adopção de um referencial comum sobre este tema, apelando a que os responsáveis da gestão reportassem sobre a efectividade do funcionamento do sistema de controlo interno e enfatizando os elementos chave de um sistema de controlo interno, nomeadamente a existência de um código de conduta e de uma comissão de auditoria que integrasse profissionais competentes que possuíssem um adequado conhecimento da actividade desenvolvida e, uma gestão competente.

Na sequência do relatório em questão, o COSO<sup>3</sup> desenvolveu um projecto específico nesta área, tendo publicado o relatório final sobre o controlo interno em 1992, com o título "*Internal Control-Integrated Framework*". Este documento proponha um referencial comum para a definição de controlo interno, assim como procedimentos para a sua avaliação. Actualmente, para todos os actores do mundo empresarial, a compreensão da definição em questão é essencial.

O termo controlo interno integrou o vocabulário dos responsáveis da gestão, sem que tivesse uma definição precisa e consistente até à publicação do documento anteriormente referido. O relatório do COSO desenvolveu uma definição que ainda hoje é universalmente aceite:

- O controlo interno consiste num processo concebido e desenhado pelos responsáveis da governação e gestão, assim como outros colaboradores, que visa fornecer garantias relativamente à capacidade da entidade em prosseguir os seus objectivos nas seguintes áreas:
  - Eficiência e eficácia operacional;
  - Fiabilidade do relato financeiro;
  - Cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis.

Simultaneamente com os desenvolvimentos ocorridos ao nível do controlo interno pelo COSO, ao nível da gestão ocorreram também desenvolvimentos importantes. Na publicação de Janeiro-Fevereiro de 1992, da *Harvard Business Review*, foi publicado o artigo denominado "*The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance*", que surgiu na sequência de estudos realizados em várias multinacionais americanas, insatisfeitas com o facto de verificarem que os métodos de avaliação do desempenho empresarial, baseados em indicadores contabilísticos e financeiros eram inadequados no contexto em que as empresas operavam, porque prejudicavam a criação de valor a médio e longo prazo. Este artigo iria dar origem, mais tarde ao *Balanced Scorecard*<sup>4</sup> o qual:

- Focaliza a gestão na estratégia da empresa, traduzindo esta em objectivos, iniciativas e indicadores, em quatro perspectivas (uma financeira, e três não financeiras);

2 Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (National Commission on the Fraudulent Financial Reporting, 1987), The Treadway Report, AICPA 1987.

3 COSO – Committee of Sponsoring Organizations.

4 Translating Strategy into Action – The Balanced Scorecard: Robert Kaplan, David Norton.



- Assim, são incluídas na avaliação do desempenho empresarial três perspectivas adicionais - Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Desenvolvimento Organizacional - para além da perspectiva financeira tradicional de avaliação do desempenho, o que permitiria gerir factores intangíveis fundamentais para o desempenho de uma empresa, num mundo onde a diferenciação como factor de reforço competitivo se tornava essencial de forma a permitir a obtenção de ganhos anormais por longos períodos temporais.

Seria necessária uma nova crise para que este conceito de alinhamento da estratégia com o ambiente de controlo interno viesse a ser reconhecido no meio

empresarial de forma sistematizada e integrada como analisaremos no ponto 3.2., abaixo.

Refira-se, ser o conceito de controlo interno anteriormente referido, aquele adoptado aquando da publicação da legislação denominada "*Sarbanes-Oxley Act*" nos Estados Unidos da América.

Associado a esta definição de controlo interno, encontra-se a utilização de um modelo tri-dimensional para descrever o sistema de controlo interno de uma entidade. O modelo, ver figura seguinte, consiste em cinco níveis horizontais, linhas, três colunas verticais e sectores múltiplos que lhe conferem a sua terceira





dimensão. O modelo pode ser visualizado com um cubo que integra 45 (5x3x3) componentes individuais. Contudo, na realidade não existem componentes individuais na medida em que todas se encontram relacionadas, dependendo os controlos internos de cada uma das componentes dos existentes nas restantes.



O ambiente de controlo interno, como qualquer edifício necessita de fundações sólidas, o quadro referencial adoptado pelo COSO assenta no denominado ambiente de controlo interno - *control environment* -, o ponto de partida, a fundação do sistema de controlo interno em qualquer organização. Este nível tem uma influência crítica na forma como as actividades empresariais são estruturadas, assim como, no modo como os riscos são avaliados e assumidos na organização. Serve como a base de todos os outros componentes do controlo interno e influencia cada um dos três objectivos e todas as actividades. O ambiente de controlo reflecte a atitude geral, preocupações e acções dos responsáveis da governação, gestão e outros relativamente à importância dos controlos internos na organização.

Consistem factores do ambiente de controlo interno:

Elementos chave	Descrição
Comunicação e enfoque na integridade e valores éticos	Elemento essencial que influencia a eficácia ao nível do desenho, administração e monitorização dos controlos.
Compromisso com a competência	Preocupação dos responsáveis da gestão em garantirem níveis de competência adequados relativamente às funções críticas, bem como a forma como os mesmos se traduzem em requisitos ao nível do conhecimento e qualificações.
Filosofia de gestão	Abordagem dos responsáveis da gestão quanto ao modo como assumem e gerem os riscos de negócio, e sua atitude relativamente às funções associados ao relato financeiro, processamento de informação, contabilidade e pessoal.
Estrutura organizacional	Enquadramento no seio do qual são desenvolvidas as actividades de planeamento, execução e controlo de uma entidade de modo a garantir a prossecução dos seus objectivos.
Atribuição de autoridade e responsabilidades	Como é efectuada a atribuição da autoridade e responsabilidade ao nível das actividades operacionais e qual o modelo de relato e hierarquia que se encontra estabelecido.
Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos	Recrutamento, treino, formação, avaliação, progressão na carreira, compensações e outras políticas relacionadas com os recursos humanos.

Este novo enfoque no controlo interno, simultaneamente com o reforço do princípio da continuidade das operações como um princípio contabilístico fundamental, um pressuposto, veio a alterar as metodologias utilizadas no processo de auditoria, centrando-se as mesmas na avaliação dos riscos decorrentes:

- Da entidade não garantir a realização dos seus activos e a liquidação dos seus passivos através das suas operações;
- Do tipo de actividade desenvolvida e sector no qual a entidade se insere (risco de negócio);
- Das lacunas no seu sistema de controlo interno (risco de controlo);
- De eventuais erros não serem identificados pelo auditor em virtude do planeamento do seu trabalho ter sido inadequado (risco de detecção).

Inicia-se, assim, a implementação e adopção da metodologia de auditoria baseada no risco (*Based-risk Audit*).

Contudo, os finais do milénio vieram, mais uma vez caracterizar-se por profundas mutações tecnológicas que deram origem à bolha da "Nova Economia", centrada nas novas tecnologias informáticas e no pro-

cesso de fusão entre diferentes canais de comunicação - telefone; televisão; telecomunicações móveis; redes de cabo; internet. O facto marcante consistiu na falência da Enron com as consequências de todos conhecidas, sendo importante não esquecer que existiram outras situações idênticas, porventura não tão mediáticas em virtude de não terem implicado a desagregação de um dos principais actores no mercado da auditoria, a *Arthur Andersen*. No plano europeu existiu, entre outros, o caso *Parmalat*.

Esta situação veio novamente a merecer a atenção do COSO, de modo a evoluir-se para um referencial comum ao nível da gestão do risco empresarial (*Enterprise Risk Management - ERM*). Em Junho de 2002, foi iniciado um projecto com a colaboração de uma das principais firmas de auditoria (PWC) com o objectivo de ser definida uma base conceptual e metodológica quanto à gestão do risco empresarial, tendo em 2004 sido publicados os documentos denominados "*Enterprise Risk Management - Executive Summary Framework*", e "*Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Application Techniques*", os quais certamente influenciaram os fundamentos das actuais Normas Internacionais de Auditoria, actual-

mente em vigor, em particular, aquelas relacionadas com o planeamento do trabalho.

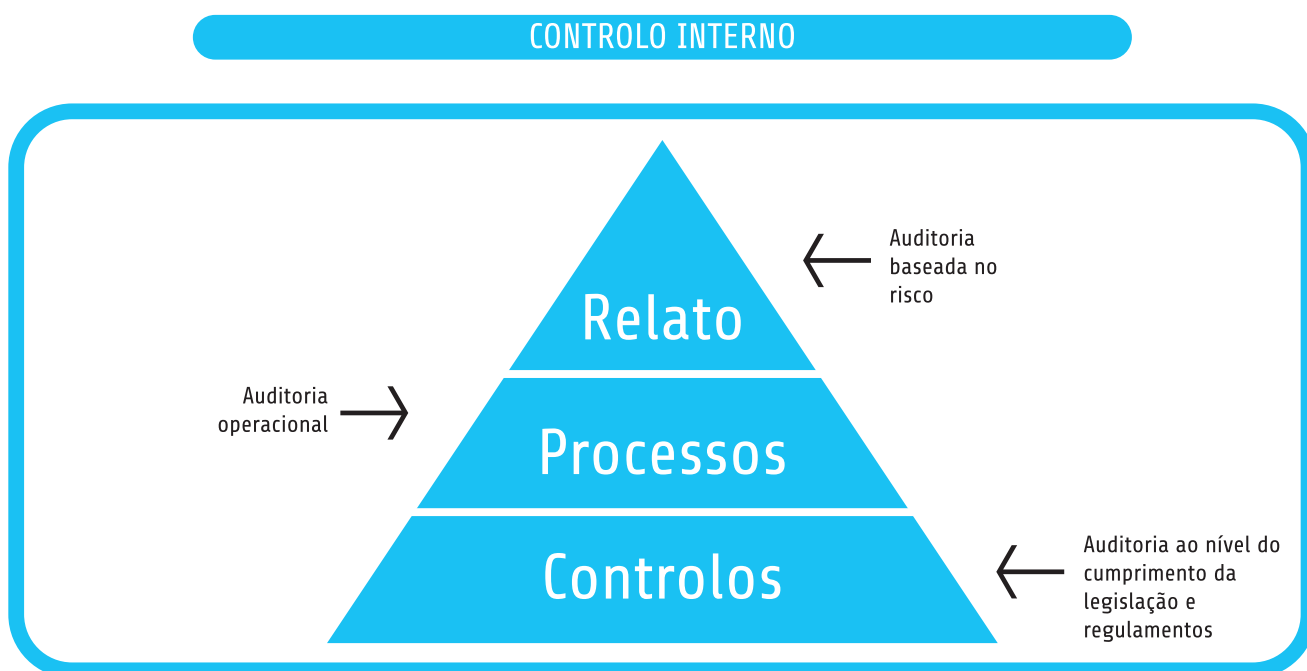
## 3. A ANÁLISE DAS DIFERENTES METODOLOGIAS

### 3.1. ATÉ 2004

Ao longo do ponto anterior identificamos claramente três metodologias distintas, as quais correspondem ao referencial conceptual adoptado até meados da actual década:

- Auditoria baseada nos controlos (*Control-based Audit*);
- Auditoria baseada nos processos (*Process-based Audit*); e
- Auditoria baseada no risco (*Risk-based Audit*).

As quais, se nos centrarmos no conceito de controlo interno do COSO publicado em 1992, verificamos terem uma relação directa com o mesmo, conforme evidenciado na figura seguinte:



Ou seja:

- Numa fase inicial, auditoria baseada nos controlos, o que estava em causa consistia, essencialmente, em garantir o cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis: normativos contabilísticos, fiscais e sectoriais;
- Numa segunda fase, auditoria baseada nos processos, o ênfase era dado aos controlos operacionais relevantes em cada processo crítico de negócio, e
- Numa terceira fase, auditoria baseada no risco, o auditor assume a responsabilidade de deter conhecimento da entidade e do seu negócio, assim como, do seu sistema de controlo interno.

Contudo, nesta terceira fase, estamos ainda longe das metodologias mais recentes como analisaremos no ponto 3.2. De acordo com o conceito da auditoria baseada no risco o auditor, de acordo com o referencial do controlo interno do COSO de 1992, apenas deveria possuir um conhecimento da entidade e do seu

negócio assim como do seu sistema de controlo interno de modo a poder planear o seu trabalho, consistindo um aspecto importante, a atitude do auditor relativamente às fraudes, na medida em que se assumia que o trabalho de auditoria não estaria vocacionado para a identificação de fraudes, devendo o auditor comunicar essas situações caso as mesmas fossem identificadas.

O quadro seguinte procura evidenciar os aspectos mais significativos destas três abordagens.

	Auditoria baseada nos Controlos	Auditoria baseada nos Processos	Auditoria baseada no Risco
<b>Objectivo</b>	Garantir o cumprimento da legislação e normativo aplicável	Garantir o adequado registo e relevação das transacções associadas aos processos críticos, cujos suportes consistiam em processos informatizados.	Garantir o adequado relato financeiro, partindo de uma adequada identificações dos riscos e definição do trabalho nas áreas de maior risco.
<b>Abordagem</b>	Centrada em testes substantivos de modo a validar os principais saldos e rubricas de transacções, assim como os controlos críticos ao nível da aprovação das transacções.	Centrada na realização de testes de cumprimento aos principais processos e realização de testes substantivos complementares.	Centrada no adequado planeamento e conjugação de testes de cumprimento com testes substantivos.
<b>Focus</b>	Identificar erros ou lacunas ao nível das autorizações.	Identificar excepções ao nível dos procedimentos adoptados de modo a suportar os principais processos	Suportar os saldos e classes de transacções nas áreas de risco.
<b>Tipos de testes realizados</b>	Amostragem estatística de base julgamental, procurando validar os saldos mais significativos.	Amostragem estatística, julgamental ou aleatória, procurando validar os principais processos e, conseqüentemente os principais saldos e classes de transacções.	Teste de cumprimento, conjuntamente com testes substantivos. Adicionalmente, enfoque nas questões relacionadas com a continuidade das operações.
<b>Enfoque nas recomendações</b>	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e autorizações.	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e processos.	Aspectos críticos do negócio e relato financeiro.

Refira-se, que no plano da auditoria interna, estas abordagens foram implementadas com as necessárias adaptações, mas a mesma sequência cronológica.

### 3.2. APÓS 2004

A abordagem da auditoria baseada no risco veio revelar-se contudo insuficiente no final da década de noventa do último século, conforme já anteriormente referido, tendo o COSO desenvolvido a estrutura

conceptual do processo de gestão do risco empresarial (*Enterprise Risk Management*). Sem procurar confundir conceitos e metodologias, retomamos um aspecto essencial do *Balanced Scorecard*: Alinhar a estratégia com as acções do dia-a-dia e de rotina, criando indicadores de desempenho que permitam garantir da prossecução dos objectivos estratégicos através de métricas próprias.



Se analisarmos a estrutura conceptual proposta pelo COSO relativamente à gestão do risco empresarial (ERM) verificamos:

- A gestão do risco empresarial (ERM) consiste num processo, concebido pelos responsáveis da governação, da gestão e outros colaboradores, aplicado com objectivos estratégicos em toda a organização, concebido para identificar potenciais eventos que possam afectar a entidade, e gerir os riscos de acordo com a sua lógica de assumpção de riscos, de modo a facultar uma adequada garantia relativamente à prossecução dos objectivos da entidade.

A seguinte figura evidencia o modelo tridimensional adoptado para definir a gestão do risco empresarial (ERM), no qual as linhas representam as componentes do risco, as colunas os objectivos de gestão do risco e, por último, os diferentes níveis da entidade lhe conferem o carácter tridimensional.



Estamos assim, claramente a falar de uma metodologia que visa abordar quatro principais categorias de risco:

- Risco estratégico;
- Risco operacional;
- Risco de relato; e
- Risco no plano legal e regulamentar.

O que significa que, em comparação com o conceito de controlo interno, adicionamos agora uma nova categoria de riscos: estratégicos, ou seja, em parte as questões abordadas por Robert Kaplan e David Norton na obra anteriormente referida.

Estes desenvolvimentos levaram a uma redefinição do papel do auditor e do trabalho que o

mesmo deve desenvolver. A actual redacção das Normas Internacionais de Auditoria 300 (Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras) e 315 (Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material), foram claramente influenciadas por estes desenvolvimentos. De acordo com o Guia<sup>5</sup> elaborado pelo IFAC para as PME's existe uma relação directa entre os objectivos de uma entidade e o sistema de controlo interno implementado de modo a garantir a sua realização. Após os objectivos serem fixados, torna-se possível identificar e avaliar os eventos potenciais (riscos) que possam comprometer a prossecução dos objectivos fixados. Tendo por base esta informação, a gestão pode desenvolver respostas adequadas, nas quais se incluem a concepção do sistema de controlo interno.

Os controlos internos podem ser concebidos para prevenir, numa primeira etapa, a ocorrência de erros e/ou assegurar a sua detecção e correcção caso os mesmos venham a ocorrer, numa segunda etapa.

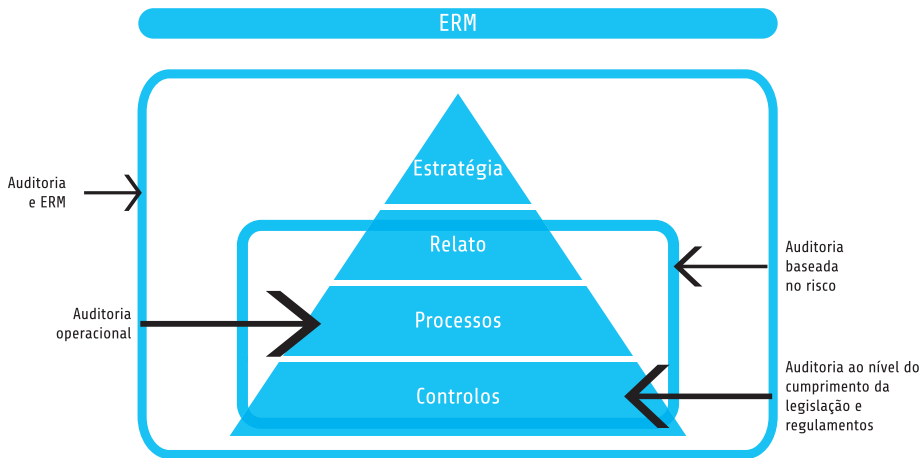
Os objectivos de uma entidade, e conseqüentemente, o seu sistema de controlo interno, podem ser agrupados em quatro categorias:

- Estratégicos;
- Relato financeiro;
- Operacionais;
- Cumprimento das leis e regulamentos.

Em suma, incorporamos nas metodologias de auditoria o plano estratégico, ainda que de uma forma incompleta. De acordo com alguns autores, a integração da auditoria com os conceitos desenvolvidos pelo COSO relativos à gestão do risco empresarial levará à auditoria baseada na gestão do risco, tendo a mesma como principal objectivo determinar quais os objectivos primários do negócio da entidade, os riscos associados, métricas definidas e níveis de tolerância, de modo a avaliar o grau de eficácia das actividades de gestão do risco empresarial (ERM) desenvolvidas de forma a garantir a prossecução dos objectivos da entidade, gerindo os riscos a um nível adequado. Estamos perante uma nova abordagem, que visa alinhar os objectivos estratégicos, com os mecanismos de identificação dos riscos, sua avaliação, gestão e acompanhamento quer pelos auditores internos, auditores externos e membros das comissões de auditoria ou órgãos com características semelhantes.

<sup>5</sup> "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities" - IFAC.

Este será certamente uma nova abordagem, fundamental aos dias de hoje, nomeadamente nas entidades que possuam títulos cotados, ou que pela sua relevância sectorial ou dimensão, tenham uma responsabilidade pública (*public accountability*).



#### 4. A RELEVÂNCIA E APLICABILIDADE DE CADA UMA DAS ABORDAGENS REFERIDAS

Do ponto de vista da auditoria externa as abordagens, cuja aplicação continua actual, consistem:

- Auditoria e os conceitos de Gestão do Risco Empresarial (*Enterprise Risk Management*);
- Auditoria baseada no risco (*Risk-based Audit*).

Como já anteriormente discutimos, a principal diferença consiste em incorporar na primeira metodologia o enfoque nos objectivos estratégicos e nos riscos de os mesmos não serem alcançados. A auditoria baseada no risco parte da compreensão da entidade e do seu ambiente de modo a avaliar os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, ou seja, centrando-se no relato financeiro.

Assim, podemos concluir que:

- No caso das entidades que possuam títulos cotados, ou que pela sua relevância sectorial ou dimensão, tenham uma responsabilidade pública (*public accountability*), muito provavelmente os auditores sentirão a necessidade para evoluir para a metodologia baseada nos conceitos da gestão do risco empresarial (ERM), como forma de:
  - Prestarem um serviço que acrescente efectivamente valor aos utentes das demonstrações financeiras, garantindo não só a qualidade do relato financeiro, mas a capacidade de prosseguir os objectivos definidos;

- Enfocarem de forma adequada as questões relacionadas com a adopção do princípio da continuidade;
- Poderem avaliar da adequacidade do trabalho realizado internamente ao nível da gestão do risco

empresarial (ERM) pelos diferentes intervenientes (responsáveis pela governação, gestão, colaboradores e auditores internos) garantindo que possuem o conhecimento adequado para reportarem junto da Comissão de Auditoria ou órgão competente, bem como junto dos accionistas sobre esta matéria.

• No caso das PME's, normalmente, a componente de gestão do risco empresarial não se encontra formalizada de acordo com a estrutura conceptual

adoptada pelo COSO, sendo as questões estratégicas, usualmente, abordadas de modo informal. Nestas situações, entendemos que a abordagem da auditoria baseada no risco (*Based-risk Audit*) consiste na metodologia adequada e que deve ser implementada com o objectivo de garantir:

- Um adequado relato financeiro por parte da entidade;
- A condução da auditoria da forma mais eficaz e eficiente de modo a garantir a defesa do interesse público.

Embora as metodologias em questão sejam diferentes, como anteriormente analisamos, as mesmas têm algo em comum, o que podemos designar por "cultura da organização", a qual decorre dos responsáveis da governação e gestão:

- Enquanto na abordagem conceptual do controlo interno, o ambiente de controlo consistia nas suas fundações, tal como as fundações de um edifício, consistindo elementos chave do ambiente de controlo interno:
  - Comunicação e enfoque na integridade e valores éticos;
  - Compromisso com a competência;
  - Filosofia de gestão;
  - Estrutura organizacional;
  - Atribuição de autoridade responsabilidades;
  - Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos;



- Na abordagem conceptual da gestão do risco empresarial (ERM) o topo das componentes do risco, tal com a última pedra de uma ponte romana que suporta toda a estrutura ou que fecha uma ogiva, consiste mais uma vez no ambiente de controlo, constituindo elementos do mesmos:
  - Filosofia de gestão do risco;
  - Propensão para o risco;
  - Atitude dos responsáveis da governação e gestão;
  - Integridade e valores éticos;
  - Compromisso com a competência;
  - Estrutura organizacional;
  - Atribuição de autoridade responsabilidades;
  - Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos;

Em suma, qualquer um dos modelos conceptuais em questão reconhece que na base de qualquer sistema de controlo interno, ou de gestão do risco empresarial (ERM) o papel dos responsáveis da governação e gestão é essencial. Os sistemas não existem e evoluem por si, são concebidos, implementados, "alimentados" e monitorizados por pessoas, pelo que o ênfase na avaliação, quer do sistema de controlo interno, quer no sistema de gestão do risco empresarial centra-se nas pessoas ao mais alto nível da entidade.

Quanto à auditoria interna, muito provavelmente, em função dos objectivos pretendidos qualquer uma das metodologias anteriormente referidas continuam a ser adequadas:

- Auditoria baseada nos controlos (*Controls-based Audit*) - Relativamente às entidades sujeitas a regulamentação específica, nomeadamente bancos, seguradoras, entre outras, continuará a fazer sentido desenvolver trabalhos específicos de auditoria

interna visando garantir o cumprimento das normas aplicáveis. Eventualmente, colocar-se-à a questão de saber se a entidades reguladoras quando obrigam à emissão de um relatório de auditoria externa (revisão legal de contas) qual o referencial adequado ao mesmo: cumprimento das obrigações legais e regulamentares; eficácia e eficiência operacional; adequado relato; adequada gestão do risco empresarial. O autor procura apenas colocar a questão;

- Auditoria baseada nos Processos (*Process-based Audit*) - as quais continuam a ser relevantes de modo a que uma entidade possa garantir ao nível dos seus principais processos a adopção das melhores práticas (*benchmark*) e promover melhorias nos seus níveis de eficácia e eficiência;
- Auditoria baseada no Risco (*Risk-based Audit*) - caso esteja em causa aferir da qualidade do relato financeiro de uma dada entidade, associada ou afiliada no seio de um grupo empresarial;
- Auditoria baseada nos conceitos da gestão do risco empresarial (ERM) - como forma do Departamento de Auditoria Interna abordar os objectivos estratégicos e verificar da adequacidade dos procedimentos de gestão do risco implementados e das medidas em concreto decorrentes do seu funcionamento de modo a permitir aos responsáveis da governação, auditores externos e, por último, os detentores do capital terem uma segurança adicional que o processo de gestão do risco empresarial é efectivo.

Em suma, o processo de auditoria tem sofrido alterações de fundo nas suas metodologias as quais visam permitir ao auditor prestar um serviço eficaz aos utentes das demonstrações financeiras e, ultimamente, aos "*stakeholders*", garantindo a defesa do interesse público, razão da sua existência e da necessária competência e independência.