

IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA EXTERNA – ÓTICA DO AUDITOR EXTERNO

VÂNIA MARLENE PEREIRA TEIXEIRA

vania.teixeira@ua.pt

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Apartado 58

Telefone 234 380 110 Fax 234 380 111

3811-953 Aveiro

Portugal

HELENA COELHO INÁCIO

helena.inacio@ua.pt

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Membro da Unidade de Investigação GOVCOPP

Apartado 58

Telefone 234 380 110 Fax 234 380 111

3811-953 Aveiro

Portugal

JOÃO FRANCISCO CARVALHO DE SOUSA

joao.sousa@ua.pt

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Apartado 58

Telefone 234 380 110 Fax 234 380 111

3811-953 Aveiro

Portugal

ÁREA TEMÁTICA: auditoria

PALAVRAS-CHAVE: auditoria externa, auditoria interna, qualidade de auditoria, ética profissional, fraude e controlo interno

METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO UTILIZADA: estudo empírico

IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA EXTERNA – ÓTICA DO AUDITOR EXTERNO

RESUMO

O desempenho do compromisso de auditoria é executado num ambiente em constante mutação sendo, o posicionamento da auditoria interna nas empresas cada vez mais importante. Atendendo a que parte do trabalho do auditor interno é de proeminente interesse para a auditoria externa, será de todo o interesse que o auditor interno colabore com o auditor externo (e vice versa) com o objetivo de assegurar uma adequada cobertura de auditoria e de minimizar a duplicação de esforços. Neste sentido importa analisar o possível impacto que poderá ter o trabalho do auditor interno no do auditor externo.

Assim, procurámos dar a conhecer a visão dos auditores externos portugueses quanto ao efeito da auditoria interna na auditoria externa sendo que, para tal, procedemos à realização de um estudo empírico através do método por questionário. Através da análise dos dados obtidos verificámos que os auditores externos têm em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos existindo, desta forma, uma coordenação positiva entre eles. Isto porque o auditor externo valoriza tanto a experiência profissional como a independência do auditor interno, considera importante a existência de uma coordenação antecipada da oportunidade e extensão do trabalho, aprecia o trabalho executado por auditores internos com a adequada competência técnica e por fim, atenta que o controlo interno vem dar maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade.

PALAVRAS-CHAVE: auditoria externa, auditoria interna, qualidade de auditoria, ética profissional, fraude e controlo interno

INTRODUÇÃO

A coordenação da auditoria externa e da auditoria interna têm sido alvo de uma crescente importância motivada pelas expectativas da conjuntura empresarial atual, uma vez que, os auditores verificam com segurança razoável se as entidades espelham uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira.

Nos últimos anos, tendo vindo a verificar-se um crescente interesse pela atividade de auditoria e atendendo a que quer a auditoria interna quer a externa contribuem para a fiabilidade da informação, realizando alguns procedimentos comuns, importa perceber em que medida elas podem e devem relacionar-se. Dada a evidência dos pontos comuns entre estes dois tipos de auditoria e as potenciais vantagens no seu relacionamento o IAASB dedica uma das suas ISA, a 610, a estabelecer regras e orientar o auditor externo ou órgão de fiscalização da entidade, nas situações em que este utiliza o trabalho desenvolvido pela auditoria interna.

A colaboração entre estes dois tipos de auditoria tem sido objeto de vários estudos no sentido de apurar quais os fatores que mais contribuem para o estabelecimento dessa colaboração. Assim, partindo da realidade portuguesa, pretendemos perceber se os auditores externos portugueses tomam em consideração o trabalho desenvolvido pelos auditores internos.

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Arens *et al.* (2002) definem auditoria como um processo de acumulação e avaliação de evidências sobre informações, de forma a determinar e reportar o grau de correspondência entre as mesmas e os critérios estabelecidos na sua elaboração. De forma genérica, o processo de auditoria baseia-se em evidências expurgadas pelo auditor com o objetivo de apurar a correlação existente entre as informações auditadas e os critérios utilizados a que ela se reporta. Desta forma, dependendo do tipo de informações que esteja a analisar e o objetivo a atingir assim teremos um determinado tipo de auditoria.

A auditoria externa e a auditoria interna são dois dos tipos de auditoria que podemos encontrar numa entidade contribuindo ambas para a melhoria da fiabilidade da informação mas com processos e objetivos diferentes.

De acordo com o *The Institute of Internal Auditors* a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Desta forma, ajuda a organização na prossecução dos seus objetivos. No entanto, pretende-se que isto seja alcançado através de uma abordagem

sistemática e disciplinada e tomando em consideração três dimensões: gestão de risco, controlo e processos de governação.

De acordo com Costa (2010), para os auditores internos exercerem as suas tarefas de forma independente, livre e objetiva em relação aos serviços da empresa que são objeto da sua atenção, devem depender diretamente da comissão de auditoria e não da direção.

No nosso entender, a auditoria interna poderá ser encarada como uma atividade, que tem como propósito auxiliar os membros da própria unidade económica no desempenho das suas funções e responsabilidades mediante a análise, verificação, avaliação independente das atividades da empresa e da eficácia e conformidade do funcionamento dos demais procedimentos de controlo. Esta atividade contribui para um acréscimo de qualidade e fiabilidade na informação recolhida, processada e divulgada pela entidade.

De facto, toda a informação financeira deve ser útil aos seus utentes sendo que, a aplicação das principais características qualitativas (compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade) e das normas contabilísticas irá originar uma imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras (DF) da entidade. Neste contexto, no desempenho da auditoria externa, cabe aos auditores externos, expressar uma opinião sobre se as DF apresentam ou não essa imagem. Martins e Morais (2003; p.82) vão no mesmo sentido reforçando o carácter de periodicidade ao referir que *“a auditoria externa visa concluir, periodicamente, da razoabilidade da informação contabilística/financeira”*.

Sublinhamos, então, que a auditoria externa poderá ser vista como um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, sendo dirigido com o objetivo de exprimir um parecer sobre se as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa. No seguimento da ideia anterior, a auditoria externa foca-se na verificação e apreciação da credibilidade da informação financeira direcionada para os interesses dos utilizadores externos.

Assim sendo, os dois tipos de auditorias em estudo, empregam técnicas e metodologias comuns ou idênticas sendo que, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas na entidade, associadas direta ou indiretamente ao conteúdo das demonstrações financeiras. Ora, certamente têm pontos em comum no seu trabalho podendo existir colaboração entre ambas.

Aliás, a ISA 315 no seu §A101 admite que o auditor possa utilizar o trabalho desenvolvido pelo auditor interno para reduzir a extensão do seu trabalho, sendo neste caso necessário aplicar a

ISA 610, isto é, deve seguir um conjunto de procedimentos onde se inclui a avaliação do trabalho do auditor interno.

Ao longo dos anos, a importância atribuída às empresas com departamento de auditoria interna têm aumentado sendo que, a dimensão das equipas e as suas capacidades técnico-profissionais têm evoluído no decorrer do tempo, sucedendo como corolário deste acontecimento um aumento da confiança no trabalho desenvolvidos pelos auditores internos por parte dos auditores externos. Assim, o propósito de manter uma maior coordenação entre os auditores internos e auditores externos é assegurar uma adequada cobertura de auditoria e minimizar a duplicação de esforços, sendo que este nível de coordenação implica uma menor rigidez na separação de responsabilidades entre os auditores. Defensores deste propósito, refira-se a título de exemplo, Moore e Hodgson (1993), argumentam que ao encarar o relacionamento da auditoria externa com a auditoria interna como um complemento (e não como substituta), a eficiência de ambas é melhorada sem sacrificar a qualidade ou independência. Nestes termos, vários são os autores que consideram que o desenvolvimento do trabalho destes auditores são complementares, nomeadamente Renard J. (2002) que considera que:

- A auditoria interna é um complemento da auditoria externa, na medida em que a auditoria externa está mais determinada a apreciar de forma diferente a regularidade, fiabilidade e correção dos resultados.
- A auditoria externa é um complemento da auditoria interna, partindo do pressuposto que quando o auditor externo já efetuou o seu trabalho, existirá certamente um melhor controlo, podendo beneficiar o auditor interno de todo o trabalho realizado pelo externo e expressar a sua opinião ou argumentar as recomendações.

No que respeita aos fatores que poderão influenciar a relação entre o auditor externo e interno, cumpre referir, um tema em torno do qual gravitam muitas das principais linhas de investigação em auditoria: os principais fatores de auditoria interna que têm grande influência na confiança depositada pelos auditores externos. Foram vários os autores que consideravam que a objetividade, competência e desempenho do trabalho eram os principais fatores (Brown (1983), Abdel-Khalik *et al.* (1983), Schneider (1984), Margheim (1986), Messier e Schneider (1988), Edge e Farley (1991) e Maletta (1993)).

Brown (1983) realizou um dos primeiros estudos nesta matéria, examinando os três principais fatores de auditoria interna com grande influência na confiança dos auditores externos na auditoria interna: objetividade, competência técnica e desempenho do trabalho. Os resultados

revelaram que o desempenho do trabalho e a objetividade dos auditores internos são os fatores mais importantes, por esta ordem, e a competência o terceiro fator sendo que não foi encontrado qualquer efeito de interação entre os fatores.

Abdel-Khalik *et al.* (1983) investigou o impacto de dois fatores tendo os resultados indicado que a objetividade é o fator mais importante de todas as variáveis manipuladas, seguindo-se o desempenho do trabalho.

Os resultados obtidos por Schneider (1984) mostraram que, do ponto de vista dos auditores externos, o fator mais importante é a qualidade de desempenho do trabalho do auditor interno, seguindo-se a competência e a objetividade.

Margheim (1986), investigou os fatores que os auditores externos consideram importantes nas suas decisões quando depositam confiança nos auditores internos e igualmente, se essa confiança resulta em ajustamentos no plano de auditoria. A competência e o desempenho do trabalho foram tratados como um fator de forma a evitar combinações irrealistas, tais como uma competência baixa e um desempenho do trabalho elevado. Os resultados revelaram que, na condição de baixo nível de competência/desempenho do trabalho, os auditores externos não depositam confiança nos auditores internos para ajustar o plano da auditoria. Contudo, reduzem o número de horas do plano de auditoria em resposta a um nível alto de competência/desempenho do trabalho. Por fim, concluiu que os auditores externos foram insensíveis ao grau de objetividade dos auditores internos e não foram encontrados efeitos significativos de interação entre competência/desempenho do trabalho e objetividade.

Em face do exposto, os resultados do estudo de Messier e Schneider (1988) revelaram que os auditores consideram a competência como o atributo mais importante, seguindo-se a objetividade e, por último, o desempenho do trabalho.

Um estudo realizado na Austrália por Edge e Farley (1991) divulgou que a competência técnica foi considerada o fator mais importante pelos auditores, seguindo-se o desempenho do trabalho e, por último, como fator menos importante, a objetividade.

Tendo em conta que a influência destes três fatores (competência, objetividade e desempenho do trabalho) afetam as decisões do auditor externo, Maletta (1993) examinou o seu efeito no risco inerente, tendo chegado à conclusão de que os três fatores apontados alteram a confiança de julgamento dos auditores externos em relação ao trabalho do auditor interno. De forma sucinta, o autor considera que a competência dos auditores internos é o fator com maior relevância, seguindo-se a objetividade e desempenho do trabalho.

Tendo em conta tudo o que foi dito, apresentamos no quadro 1, um resumo dos estudos analisados sendo que, 1 indica o fator mais importante e 3 indica o fator menos importante.

ESTUDOS DE INVESTIGAÇÃO	COMPETÊNCIA	DESEMPENHO TRABALHO	OBJETIVIDADE
BROWN (1983)	3	1	2
ABDEL-KHALIK <i>et al.</i> (1983)		2	1
SCHNEIDER (1984)	2	1	3
MARGHEIM (1986)		1 ¹	2
MESSIER E SCHNEIDER (1988)	1	3	2
EDGE E FARLEY (1991)	1	2	3
MALETTA (1993) ²	1	3	2

Quadro 1 – Ranking dos fatores utilizados pelos auditores externos na avaliação da função de auditoria interna

Fonte: Adaptado de Krishnamoorthy, G. (2002)

Prosseguindo a nossa análise de outros estudos relacionados, Krishnamoorthy (2002) salienta que enquanto os resultados destes testes (grande parte experimentais) diferem no que concerne à importância relativa destes três fatores (competência, objetividade e desempenho do trabalho), os estudos geralmente verificam que os mesmos têm um impacto considerável na confiança da auditoria externa na auditoria interna.

No mesmo âmbito, identificámos outro estudo relevante realizado por Haron *et al.* (2004), tendo como ponto de partida a evidência de que os auditores externos, frequentemente, dependem de outros profissionais de auditoria no que respeita à análise das DF dos seus clientes. Deste modo, é facilmente perceptível que a confiança depositada nos auditores internos trará como consequência a diminuição de custos para o cliente. Assim sendo, o objetivo deste estudo foi determinar qual dos critérios usados pelos auditores externos na avaliação da atividade da auditoria interna (objetividade, competência e a qualidade do trabalho desempenhado pela auditoria interna) tem maior influência nas decisões de consideração dos resultados da auditoria interna.

Os resultados do estudo indicaram que a competência técnica e o desempenho do trabalho são os critérios mais importantes que os auditores externos consideram na dependência dos auditores internos. Salienta-se que o fator objetividade não é considerado como significativo do ponto de vista dos auditores externos, uma vez que, uma possível explicação poderá passar pelo facto dos auditores internos serem vistos como funcionários da entidade, isto é, a

¹ Competência e desempenho do trabalho estão combinados.

² Estudo relacionado com as decisões dos auditores externos em usar os auditores internos como assistentes.

objetividade não é um elemento importante que poderá afetar as decisões dos auditores externos no que concerne à sua dependência em relação aos internos.

Estes critérios que são tidos em consideração pelos auditores externos na confiança depositada nos auditores internos, identificados por Haron *et al.* (2004) são coerentes com estudos anteriores – Maletta (1993), Tiessen e Colson (1990) e Schneider (1984), sendo que o quadro 2 reflete o resultado desses estudos:

ESTUDO	DECISÕES
SCHNEIDER (1984)	Desempenho do trabalho; Competência;
TIESSEN E COLSON (1990)	Desempenho do trabalho; Competência; Objetividade;
MALETTA (1993)	Objetividade; Competência; Desempenho do trabalho;
HARON <i>ET AL.</i> (2004)	Competência; Desempenho do trabalho;

Quadro 2 – Critérios importantes no processo de decisão

Fonte: Adaptado de Haron H. *et al.* (2004)

Complementarmente ao referido, um estudo realizado na Etiópia por Mihret (2011) examinou a dependência dos auditores externos relativamente ao trabalho de auditoria interna sendo que, os resultados da análise indicaram que o desempenho do trabalho de auditoria interna é o fator mais importante na determinação do grau de dependência dos auditores externos sobre o trabalho de auditoria interna.

QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO E OBJETIVOS DO ESTUDO

O impacto que a auditoria interna provoca na externa será estudado a vários níveis para assim, conseguir analisar a posição do auditor externo nesta ótica. Assim, começemos por observar que a investigação deve partir de uma ou mais questões de investigação, tendo como questão de partida:

Q: Os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?

Para conseguirmos responder, teremos que analisar algumas questões nomeadamente:

- Q1: Qual o fator na avaliação do desempenho dos auditores internos que mais interessa aos auditores externos?
- Q2: Qual a principal matéria que o auditor externo considera importante acordar antecipadamente com os auditores internos?

- Q3: Qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna?
- Q4: Contribuirá a auditoria interna para alguma fase do trabalho do auditor externo?
- Q5: Quais os fatores de colaboração entre o auditor interno e o auditor externo?

A partir do momento em que estão estabelecidas as questões de investigação, pretendemos identificar a postura que os auditores externos têm face aos auditores internos e assim, delimitar os efeitos da auditoria interna para a externa. Assim, procurar-se-á compreender até que ponto o desempenho do auditor interno influenciará e contribuirá para o trabalho do auditor externo.

RECOLHA E TRATAMENTO DE DADOS

A fim de alcançar o objetivo desta investigação, foi elaborado um inquérito por questionário para obter evidência sobre os fatores que podem ajudar a explicar o impacto da auditoria interna na auditoria externa, o qual foi enviado, quer por correio quer por via eletrónica, a cento e vinte elementos inseridos na nossa população alvo – auditores externos. Destes cento e vinte elementos, obtivemos trinta e quatro respostas sendo que, os dados obtidos foram analisados recorrendo a um *software* estatístico com grande importância em diferentes meios – *IBM SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) Statistics 20.0*[®].

O questionário está dividido em três grandes grupos: o primeiro reserva-se a estudar o perfil do inquirido, o segundo a investigar a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna e, por fim, o último tem como objetivo principal, analisar a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo. Em traços gerais, o segundo grupo, pretende avaliar o grau de importância de vários fatores que poderão influenciar a relação entre os tipos de auditoria em estudo, utilizando uma escala de *Likert* de 5 pontos variando de 1 – Sem interesse a 5 – Extremamente importante.

Assim, pretendemos entender a perspectiva do auditor externo quanto ao fator que mais contribui para avaliar o desempenho dos auditores internos de entre os quais, a experiência profissional, a independência, as relações de trabalho entre auditores e, por fim, a capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada. Procuraremos ainda compreender qual a matéria principal que o auditor externo considera pertinente em acordar antecipadamente com os auditores internos: oportunidade e extensão do trabalho, materialidade para a execução dos testes, métodos propostos para a seleção de itens, tipo de documentação do trabalho executado e procedimentos de revisão e de relato. De seguida, qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna nomeadamente a

objetividade, a competência técnica, o zelo profissional e o desempenho do trabalho. Por fim, iremos analisar a importância do contributo da auditoria interna em cada uma das fases do trabalho do auditor externo designadamente o levantamento do conhecimento do negócio, o levantamento do sistema de controlo interno (SCI), o planeamento, a obtenção de prova e, por último, a avaliação da prova e expressão de opinião.

Almejando uma análise mais pormenorizada, o terceiro grupo, pretende examinar o grau de concordância do auditor externo relativamente a algumas afirmações relacionadas com a possível colaboração que poderá existir entre os auditores internos e externos, ou seja, pretender-se-á perceber até que ponto os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos. Para tal, foi utilizada uma escala de *Likert* de 5 pontos variando de 1 – Discordo a 5 – Concordo.

Destacamos, neste contexto, que irá ser avaliado, na perspetiva do auditor externo, se o mesmo tem em conta o trabalho realizado pelo auditor interno; se a informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade da informação prestada pelo auditor externo; se o grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do trabalho do auditor externo; se as empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos e se a existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente, ou seja, examinar se a cooperação entre os auditores trará algum valor acrescentado para a entidade e, eventualmente, diminuir o risco de fraude.

CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Tal como foi mencionado anteriormente, o primeiro grupo do questionário reservou-se a estudar o perfil da nossa população-alvo: auditores externos. Assim, quanto ao perfil do inquirido, foram feitas algumas questões genéricas nomeadamente: sexo, idade, habilitações académicas e área de formação. Quanto ao modo como o auditor externo exerce a sua atividade foram concedidas como opções de resposta: a título individual, como sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) ou sob contrato de prestação de serviço como Revisor Oficial de Contas (ROC) ou SROC sendo que, relacionado com esta questão tornou-se pertinente analisar há quantos anos exerce a profissão tendo como respostas possíveis: entre 1 e 5, entre 6 e 10, entre 11-15, entre 16-20 e uma experiência superior a 20 anos. Por fim, importa referir que se tornou adequado questionar o auditor externo sobre a quantidade de empresas clientes que dispunham ou dispõem de atividade de auditoria interna.

Posto isto, consideramos indispensável relacionar, desde já, estas mesmas características para posteriormente, analisarmos a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna bem como, a possível colaboração entre os auditores.

O quadro 3 apresenta algumas características da amostra total (trinta e quatro auditores externos) verificando-se uma discrepância quanto ao género sendo de salientar que ao nível das habilitações académicas, a licenciatura é a resposta mais frequente e a maioria dos inquiridos situa-se no intervalo de idades com mais de cinquenta e cinco anos.

			IDADE				TOTAL
			25-35	36-45	46-55	+55	
Feminino	Habilitações académicas	Licenciatura	1	1			2
		Pós-graduação	1	0			1
	TOTAL			2	1		3
Masculino	Habilitações académicas	Bacharelato	0	0	0	1	1
		Licenciatura	0	2	3	7	12
		Pós-graduação	1	2	1	4	8
		Mestrado	0	1	2	6	9
		Doutoramento	0	0	1	0	1
	TOTAL			1	5	7	18

Quadro 3 – Perfil do inquirido quanto ao sexo, idade e habilitações académicas
Fonte: Elaboração própria

Prosseguindo a nossa análise, a figura 1 ilustra que a área de formação mais frequente na amostra é a auditoria representando 29,41% dos auditores externos, seguindo-se gestão e economia com 26,47% e, por fim, contabilidade com 14,71%.

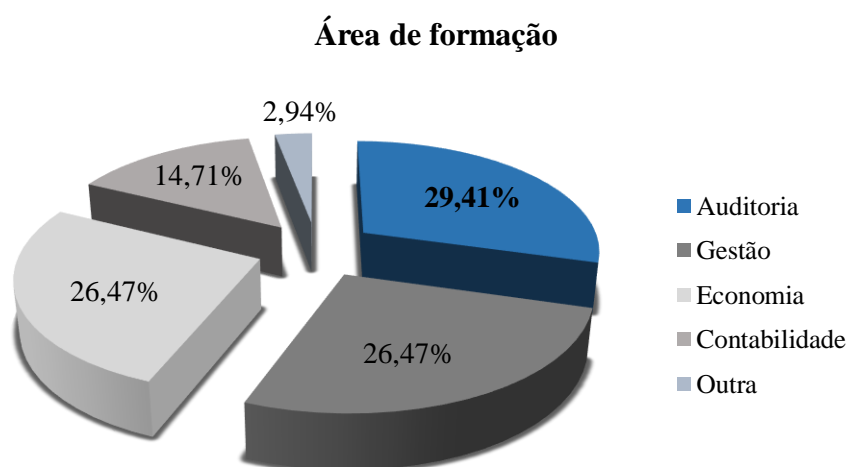


Figura 1– Área de formação do inquirido
Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito à forma como os auditores externos exercem a sua atividade verificamos, através da figura 2, que a maioria exerce a profissão como sócio de uma SROC e há mais de vinte anos sendo inegável que a generalidade possui uma experiência considerável na profissão.

Exercício da profissão de auditor externo

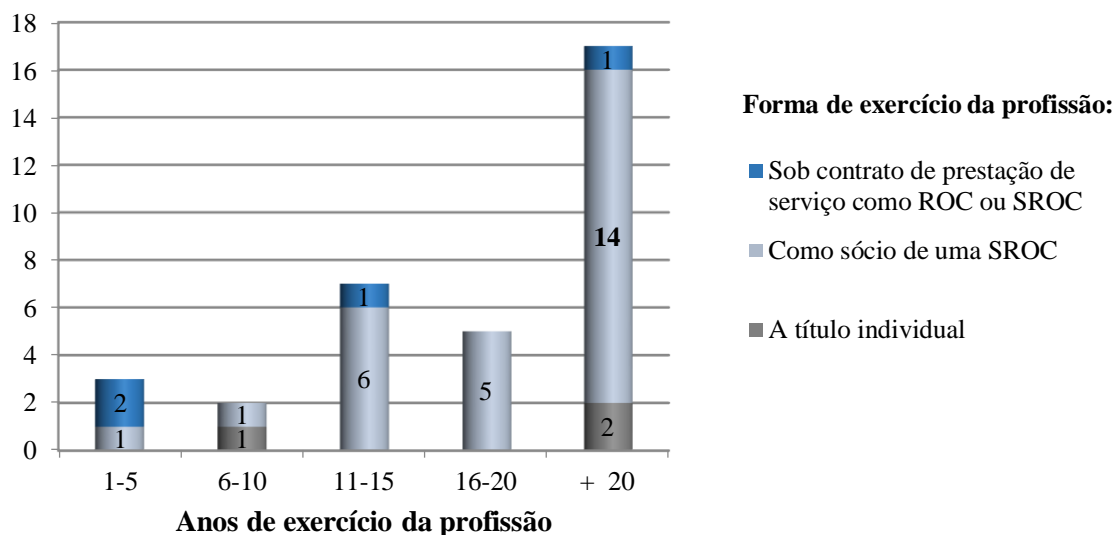


Figura 2 – Perfil do inquirido quanto à forma e anos de exercício da profissão
Fonte: Elaboração própria

Por fim, e tendo em conta o propósito que pretendemos escarpelizar, entendemos interessante analisar o número de clientes, ao longo do exercício da profissão, do auditor externo que dispunham ou dispõem de atividade de auditoria interna. Destacamos, neste contexto, através do quadro 4, que dezanove dos inquiridos asseveraram que estão compreendidos no intervalo entre 1-5 empresas e que apenas 6 não tiveram clientes com auditoria interna.

		ANOS EXERCIDOS DA PROFISSÃO DE ROC					TOTAL
		1-5	6-10	11-15	16-20	+ 20	
Número clientes com auditoria interna	0	0	2	1	1	2	6
	1-5	3	0	5	2	9	19
	6-10	0	0	0	1	2	3
	+10	0	0	1	1	4	6
TOTAL		3	2	7	5	17	34

Quadro 4 – Relacionamento dos anos exercidos da profissão com o número de clientes com auditoria interna
Fonte: Elaboração própria

ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo pretende refletir e analisar os resultados obtidos com os questionários, estando dividido em dois pontos principais: a relação entre a auditoria externa e a interna e a colaboração entre o auditor interno e o externo. Em face do exposto, iremos estudar o segundo e terceiro grupos do questionário para obtermos análises mais aprofundadas com a finalidade de expor as principais conclusões do estudo que nos propusemos desenvolver, sem embargo, das limitações que lhe estiveram inerentes e que iremos apresentar em tempo oportuno.

▪ Estatística descritiva e testes estatísticos dos resultados

Em traços gerais, o principal objetivo da análise estatística consiste em determinar um conjunto de indicadores estatísticos que visam resumir e descrever os atributos mais proeminentes dos dados.

Assim sendo, iremos começar por analisar o segundo grupo do questionário que passará pela análise da avaliação do desempenho dos auditores internos, da importância que a coordenação antecipada do trabalho do auditor externo com o interno poderá acarretar, da confiança depositada na auditoria interna e o possível contributo da auditoria interna nas fases do trabalho do auditor externo. De seguida, passaremos a examinar o grau de concordância do auditor externo perante algumas afirmações relacionadas com a possível colaboração que poderá existir entre o mesmo e o auditor interno dentro de uma entidade.

Para a análise descritiva bivariada, iniciámos a investigação pelas questões de partida definidas anteriormente. Assim, num primeiro momento, procedemos à análise de fatores seguindo-se a avaliação das variáveis com o propósito de efetuar testes de hipóteses. Deste modo, verificámos se seguem ou não uma distribuição normal através de testes paramétricos para amostras independentes com o intuito de verificar a relação entre as variáveis. Por fim, quando não verificados os pressupostos, realizámos um teste de hipóteses não-paramétrico. Para executar os testes, consideraram-se estatisticamente significativas as diferenças entre médias cujo *p-value* do teste foi inferior ou igual a 0,05 tendo considerado uma probabilidade de erro de tipo I (α) de 0,05 nas análises inferenciais. Neste seguimento, os resultados serão apresentados detalhadamente, seguindo a ordem das subquestões de investigação anteriormente referidas.

Q1: Qual o fator na avaliação do desempenho dos auditores internos que mais interessa aos auditores externos?

Tendo em conta a análise que se pretende efetivar, o quadro 5 reflete que os auditores externos, em termos médios, atribuem maior importância à “experiência profissional” do que à “independência” - fator com média mais elevada imediatamente a seguir à “experiência profissional”. Esta diferença é comprovada ao constatar-se que 75% dos auditores externos atribui uma importância mínima de “muito importante” (4) à “experiência profissional” enquanto a mesma percentagem confere, no mínimo, “importante” (3) à “independência”. Salienta-se que em ambos os fatores, ao nível da moda, os auditores externos atribuíram importância de “muito importante” (4) e de “extremamente importante” (5), respetivamente.

	n	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MODA	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL	34	4,18	0,673	4	3	5	4	4	5
INDEPENDÊNCIA	34	3,85	1,077	5	1	5	3	4	5
CAPACIDADE DE ANTECIPAR RESPOSTAS ÀS NECESSIDADES DA ENTIDADE AUDITADA	34	3,65	0,884	4	2	5	3	4	4
RELAÇÕES DE TRABALHO ENTRE AUDITORES	34	3,59	0,783	3 ^a	2	5	3	4	4

Quadro 5 – Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: Elaboração própria

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

Estes resultados compreendem-se, por um lado, pelo facto de o auditor interno estar permanentemente a acompanhar a atividade da entidade, o que permite um melhor conhecimento do negócio e um conseqüente apoio mais eficiente ao auditor externo. Por outro lado, pela relevância da independência do auditor interno para o bom desempenho da sua função.

Q2: Qual a principal matéria que o auditor externo considera importante acordar antecipadamente com os auditores internos?

Prosseguindo a nossa análise, os quadros 6 e 7, mostram que a “oportunidade e extensão do trabalho” é o fator que apresenta a frequência média mais alta, tendo aproximadamente 41% dos auditores externos respondido que este fator é “muito importante” (4) relativamente à coordenação antecipada do seu trabalho com os auditores internos, não tendo havido nenhum auditor que tenha considerado que este fator não tem interesse (mínimo=2). Em contrapartida,

os “métodos propostos para a seleção de itens” foi o fator que revelou a frequência média mais reduzida relativamente a todos os outros fatores. Em face do exposto, ao analisarmos o quadro 6 verificamos que os “procedimentos de revisão e de relato” é o fator que apresenta a segunda média mais elevada (média=3,38; desvio padrão=1,015), o que nos leva a afirmar que os auditores externos consideram que a “oportunidade e extensão do trabalho” têm maior importância do que os “procedimentos de revisão e de relato”.

Por último, constatamos que o fator que apresenta a frequência média mais alta tem moda de 4 “muito importante”, o que vem de encontro ao exposto no quadro 7, uma vez que, 41,18% dos auditores externos consideram que é um fator “muito importante” (4). Relativamente ao segundo fator em análise, este apresenta moda de 3 “importante”, sendo curioso salientar que a mesma percentagem (41,18%) de auditores externos atenta que é um fator “importante” (3).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO	34	3,62	4	0,954	2	5	3	4	4
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	34	3,38	3	1,015	1	5	3	3	4
MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO DOS TESTES	34	3,32	3	0,976	1	5	3	3	4
TIPO DE DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO	34	3,26	3	0,828	2	5	3	3	4
MÉTODOS PROPOSTOS PARA A SELEÇÃO DE ITENS	34	3,06	2	1,043	1	5	2	3	4

Quadro 6 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores
Fonte: Elaboração própria

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
OPORTUNIDADE E EXTENSÃO DO TRABALHO	0,00%	14,71%	26,47%	41,18%	17,65%	100%
MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO DOS TESTES	2,94%	14,71%	41,18%	29,41%	11,76%	100%
MÉTODOS PROPOSTOS PARA A SELEÇÃO DE ITENS	2,94%	32,35%	29,41%	26,47%	8,82%	100%
TIPO DE DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO	0,00%	14,71%	52,94%	23,53%	8,82%	100%
PROCEDIMENTOS DE REVISÃO E DE RELATO	2,94%	14,71%	38,24%	29,41%	14,71%	100%

Quadro 7- Análise percentual da importância atribuída aos fatores
Fonte: Elaboração própria

Por fim, e tendo em conta a questão que pretendemos dar resposta, os inquiridos revelaram que consideram importante a coordenação antecipada da oportunidade e extensão do trabalho. Este resultado confirma o referido na ISA 610 (2009) no que se refere à utilidade do auditor externo acordar antecipadamente algumas matérias com os auditores internos. Reitere-se que a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria executados sobre o trabalho específico dos auditores internos dependerá da avaliação pelo auditor externo do risco de distorção material, da sua apreciação da função de auditoria interna e da análise do trabalho específico dos auditores internos.

Q3: Qual o fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna?

Tendo em conta a análise que pretendemos efetivar, o quadro 8, revela que a “competência técnica” apresenta a frequência média mais alta (média=4,32; desvio padrão=0,684) quando comparada com os restantes fatores: “desempenho do trabalho” (média=4,03; desvio padrão=0,627), “zelo profissional” (média=4,00; desvio padrão=0,778) e “objetividade” (média=3,94; desvio padrão=0,851).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
COMPETÊNCIA TÉCNICA	34	4,32	4 ^a	0,684	3	5	4	4	5
DESEMPENHO DO TRABALHO	34	4,03	4	0,627	3	5	4	4	4
ZELO PROFISSIONAL	34	4,00	4	0,778	2	5	3,75	4	5
OBJETIVIDADE	34	3,94	4	0,851	2	5	3	4	5

Quadro 8 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: Elaboração própria

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

Com base na figura 3, poderemos afirmar que o “desempenho do trabalho” assume grande importância (62%) no que diz respeito à confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna o que vai de encontro ao que a literatura aponta, nomeadamente os estudos realizados por Brown (1983), Schneider (1984) e Margheim (1986).

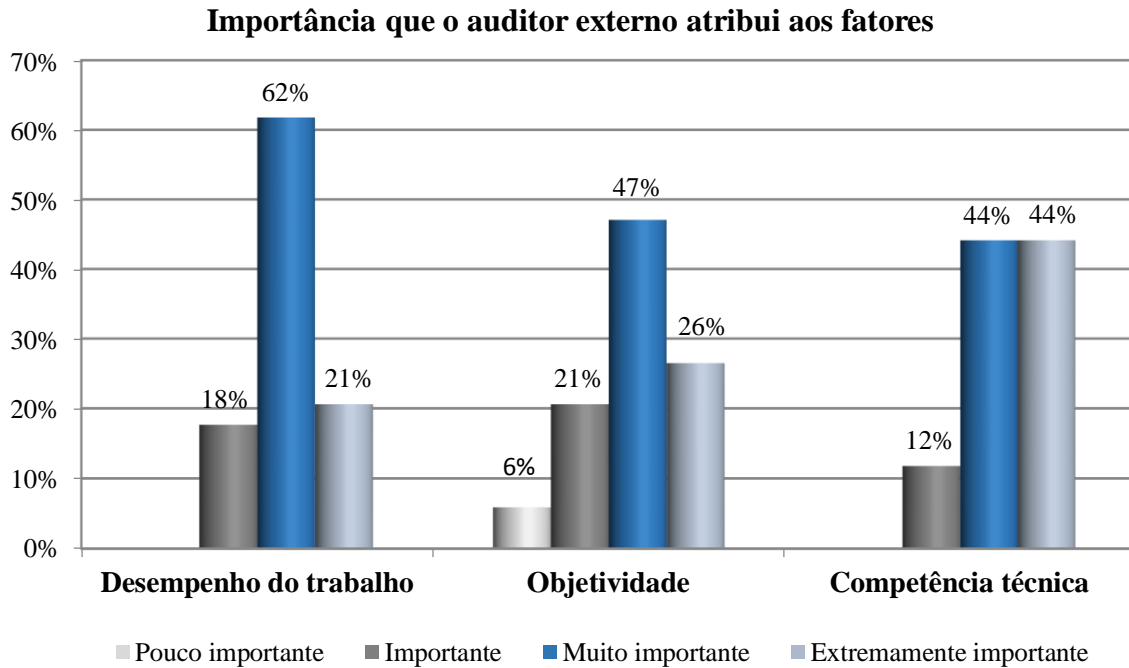


Figura 3 – Importância que os fatores exercem na confiança depositada na auditoria interna por parte do auditor externo
Fonte: Elaboração própria

Poderemos concluir que, em relação ao fator que exerce maior influência na confiança depositada pelo auditor externo na auditoria interna, os inquiridos revelaram que valorizam o trabalho executado por auditores internos com a adequada competência técnica. Depreende-se que, se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes, têm formação técnica e competência adequadas nessa qualidade e existem políticas estabelecidas para a contratação e formação dos auditores internos, assim poderemos concluir que os auditores externos depositam confiança na auditoria interna.

Q4: Contribuirá a auditoria interna para alguma fase do trabalho do auditor externo?

Os resultados do quadro 9 revelam que o “levantamento do SCI” e o “planeamento” são as fases que apresentam frequência média mais elevada, por esta ordem (média=4,29; desvio padrão=0,906 e média=3,50; desvio padrão=0,896, respetivamente). Ressalva-se que o quadro 10 evidencia que estas foram as únicas fases que os auditores externos não responderam “sem interesse” (mínimo=2) tendo a maior parte dos auditores (52,94%) considerado que o “levantamento do SCI” é “extremamente importante” (5) em contraposição ao segundo fator com frequência média mais elevada em que 41,18% dos auditores externos consideram ser “muito importante” (4).

	n	MÉDIA	MODA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
							25	50	75
LEVANTAMENTO DO SCI	34	4,29	5	0,906	2	5	4	5	5
PLANEAMENTO	34	3,50	4	0,896	2	5	3	4	4
LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO	34	3,41	4	1,076	1	5	3	3,50	4
OBTENÇÃO DE PROVA	34	3,38	3 ^a	0,985	1	5	3	3	4
AValiação DA PROVA E EXPRESSÃO DE OPINIÃO	34	3,26	3 ^a	1,082	1	5	2,75	3	4

Quadro 9 - Estatística descritiva atribuída a cada um dos fatores

Fonte: Elaboração própria

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado

	SEM INTERESSE	POUCO IMPORTANTE	IMPORTANTE	MUITO IMPORTANTE	EXTREMAMENTE IMPORTANTE	TOTAL
LEVANTAMENTO DO CONHECIMENTO DO NEGÓCIO	5,88%	11,76%	32,35%	35,29%	14,71%	100%
LEVANTAMENTO DO SCI	0,00%	5,88%	11,76%	29,41%	52,94%	100%
PLANEAMENTO	0,00%	14,71%	32,35%	41,18%	11,76%	100%
OBTENÇÃO DE PROVA	2,94%	14,71%	35,29%	35,29%	11,76%	100%
AValiação DA PROVA E EXPRESSÃO DE OPINIÃO	5,88%	17,65%	32,35%	32,35%	11,76%	100%

Quadro 10 - Análise percentual da importância atribuída aos fatores

Fonte: Elaboração própria

Esquematizando, a figura 4 revela que o extremo inferior do “levantamento do SCI” é “importante” (3) e do “planeamento” é “pouco importante” (2), tendo de mediana ou percentil 50 “extremamente importante” (5) e “muito importante” (4), respetivamente.

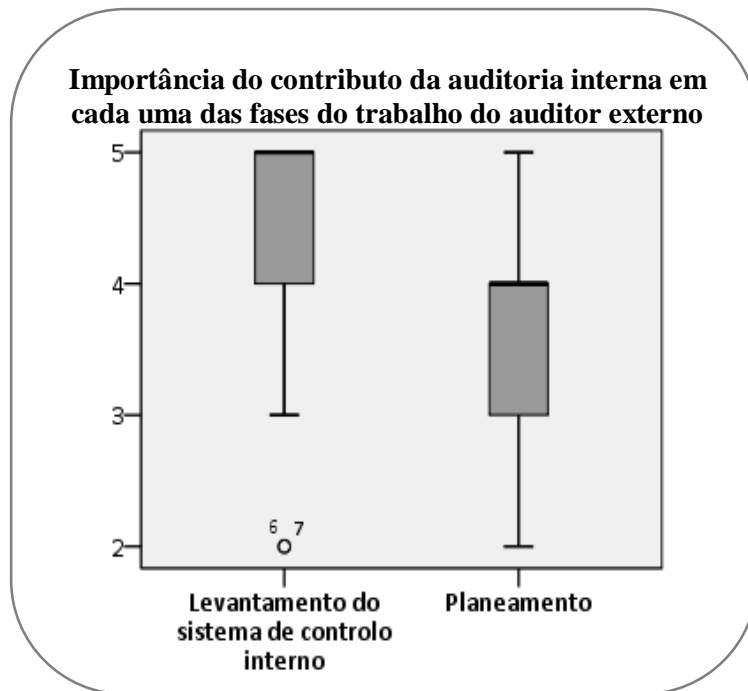


Figura 4 - Distribuição da importância dos fatores levantamento do SCI e planeamento
Fonte: Elaboração própria

Por último, poderemos concluir, de uma forma simplista, que o CI vem dar maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade o que vai de encontro à opinião dos auditores externos, uma vez que, quando questionados se a auditoria interna contribuía para alguma fase do seu trabalho, consideraram que a mesma é uma mais-valia no que concerne ao levantamento do SCI. Assim, responde-se afirmativamente à questão 4 podendo-se indicar que a maior contribuição recai sobre a fase do levantamento do SCI.

- Q5: Quais os fatores de colaboração entre o auditor interno e o auditor externo?

No seguimento do que temos vindo a estudar, ao auditor externo foi solicitado que avaliasse determinados fatores visando responder à questão principal de investigação: os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?

Assim, propusemo-nos verificar o grau de concordância ou não do auditor externo face a determinadas afirmações (escala de tipo *Likert* com 5 pontos). Deste modo, o teste aos coeficientes de correlação linear de *Pearson* irá ajudar-nos a perceber se existe ou não relação entre as afirmações em estudo, nomeadamente:

- O auditor externo tem em consideração o trabalho desenvolvido pelo auditor interno (A);

- O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo (B);
- A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo (C);
- A cooperação entre os auditores (internos e externos) traduz-se em valor acrescentado para a entidade (D);
- Existe colaboração entre auditores externos e auditores internos (E);
- O grau de independência do auditor interno influencia o planeamento do auditor externo (F);
- Quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude (G);
- Um planeamento adequado é importante para aumentar a colaboração entre os auditores (internos e externos) (H);
- As empresas com atividade significativa de auditoria interna têm tendência a baixar os honorários dos auditores externos (I);
- A existência de normativos éticos e profissionais é importante para que a função dos auditores internos e externos seja avaliada continuamente (J).

Neste sentido, pretendemos verificar se existe ligação entre as afirmações mencionadas anteriormente, com o objetivo de avaliar se existe relação entre a auditoria externa e a auditoria interna. Sublinhamos que esta avaliação foi efetuada numa escala de concordância de cinco pontos, de 1 (discordo) a 5 (concordo) aplicando-se o teste ao coeficiente de correlação linear de *Pearson* assim, as medidas de associação variam entre -1 (associação negativa perfeita) e 1 (associação positiva perfeita) e o valor 0 indica a inexistência de relação linear entre as variáveis. Neste seguimento, existindo dez variáveis passíveis de tratamento, foram efetuados vários testes à significância dos respetivos coeficientes de correlação entre cada par de variáveis tendo concluído que a afirmação A é a mais pertinente para avaliação. Assim sendo, poderemos verificar, através da figura 5, que a maior parte dos auditores externos têm em consideração o trabalho desenvolvido pelos auditores internos, uma vez que, 55,88% dos inquiridos concordam com a afirmação. Neste seguimento, considera-se importante salientar que não houve nenhum auditor externo que tenha respondido “discordo” (1) ou “discordo parcialmente” (2).

O auditor externo tem em consideração o trabalho desenvolvido pelo auditor interno

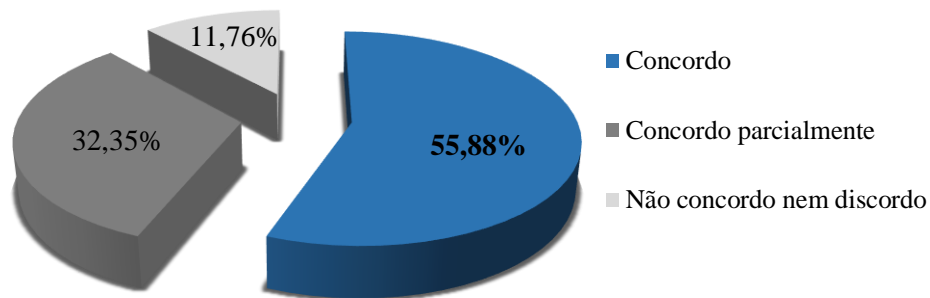


Figura 5 - Grau de concordância com a afirmação A
Fonte: Elaboração própria

Deste modo, iremos optar pelos resultados com um nível de significância de 0,001 ou seja, a realização do teste e respetiva análise só será pertinente se o nível for igual ou superior a 0,001 pelo que, para cada um dos testes as hipóteses são as seguintes:

H_0 : o coeficiente de correlação de *Pearson* é igual a zero, ou seja, não existe relação linear entre o par de itens em análise.

H_1 : o coeficiente de correlação de *Pearson* é diferente de zero, ou seja, existe relação linear entre o par de itens em análise.

Tendo em conta a análise que pretendemos desenvolver, o quadro 11 apresenta a matriz de correlações entre a afirmação A e as restantes afirmações em estudo. Para tal, deveremos aceitar a hipótese H_0 se $\rho > \alpha = 0,001$ e rejeitar a hipótese H_0 (assumindo como verdadeira a premissa de H_1) se $\rho \leq \alpha = 0,001$. De facto, existem evidências estatísticas para afirmar, ao analisarmos os dados obtidos, que se rejeita H_0 , isto é, de que não há correlação entre as afirmações em estudo, uma vez que, o valor da significância da correlação ρ é menor que 0,001, concluindo-se assim, em favor da hipótese alternativa de que há correlação entre as variáveis em estudo.

		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
A	Coeficiente de correlação	1	,868**	,549**	,449**	,368*	,150	,556**	,371*	,112	,358*
	ρ		,000	,001	,009	,035	,396	,001	,031	,530	,038
	n	34	34	34	33	33	34	33	34	34	34

Quadro 11 - Coeficientes de correlação linear de *Pearson* entre a afirmação A e restantes afirmações
Fonte: Elaboração própria

** . Correlação significativa ao nível 0.01 (2-tailed).

* . Correlação significativa ao nível 0.05 (2-tailed).

Perante os resultados do quadro 11, concluímos que existe evidência estatística que confirma que o trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo ($r=0,868$; $p=0,000$), bem como a informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo ($r=0,549$; $p=0,001$). Por último, verificamos que quanto maior for a colaboração entre o auditor interno e o auditor externo, menor será o risco de fraude ($r=0,556$; $p=0,001$).

Complementarmente ao que foi mencionado anteriormente, o quadro 12, reflete que a afirmação I apresenta a frequência média mais reduzida (média=3,15; desvio padrão=1,077) quando comparada com as restantes afirmações.

	N		MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MODA	MÍNIMO	MÁXIMO	PERCENTIS		
	VÁLIDO	NÃO RESPOSTAS						25	50	75
A	34	0	4,44	0,705	5	3	5	4	5	5
B	34	0	4,18	1,058	5	1	5	4	4	5
C	34	0	3,62	1,155	3 ^a	1	5	3	4	5
D	33	1	4,48	0,755	5	3	5	4	5	5
E	33	1	3,55	1,003	4	2	5	3	4	4
F	34	0	3,65	1,228	4	1	5	3	4	5
G	33	1	3,82	1,074	5	1	5	3	4	5
H	34	0	4,00	1,044	5	1	5	3	4	5
I	34	0	3,15	1,077	3	1	5	3	3	4
J	34	0	4,41	0,821	5	2	5	4	5	5

Quadro 12 - Estatística descritiva de cada uma das afirmações

Fonte: Elaboração própria

a. Existem várias modas – o menor valor foi apresentado.

Tendo em conta a análise anterior, as afirmações B, C e G são merecedoras de maior importância da nossa parte. Desta forma, a figura 6, está em concordância com o quadro anterior no que diz respeito à afirmação B, sendo que poderemos constatar que dezassete dos inquiridos concordam que o trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no seu trabalho (moda=5; desvio padrão=1,058) e apenas um inquirido no total da amostra discorda com a afirmação (mínimo=1).

O trabalho desenvolvido pelo auditor interno é importante no trabalho realizado pelo auditor externo

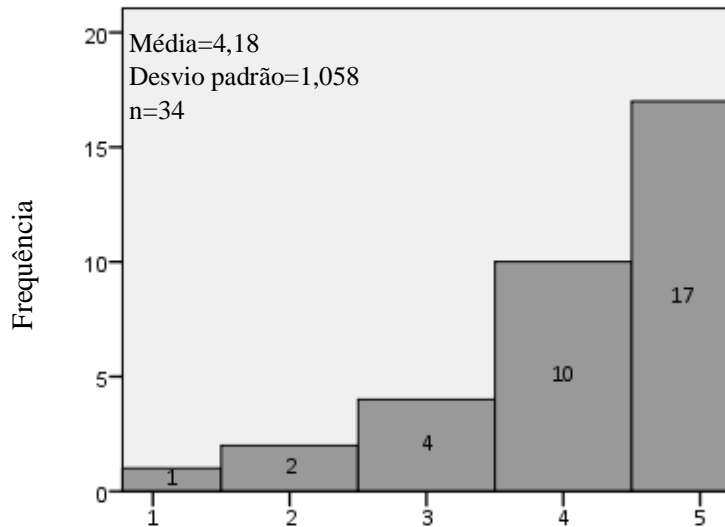


Figura 6 – Histograma da afirmação B

Fonte: Elaboração própria

Prosseguindo o estudo, no que diz respeito à afirmação C do questionário, verificámos através da figura 7, que a mesma percentagem (29,41%) é conferida à resposta “não concordo nem discordo” (3) e “concordo parcialmente” (4) (moda=3, sendo o menor valor apresentado e desvio padrão=1,155).

A informação produzida pelo auditor interno aumenta a qualidade de informação prestada pelo auditor externo

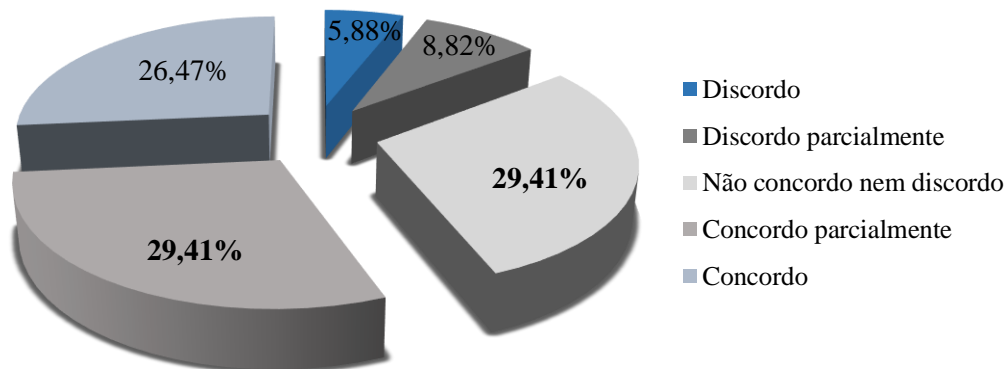


Figura 7 - Grau de concordância com a afirmação C

Fonte: Elaboração própria

Por fim, relativamente à afirmação G, a figura 8 evidencia que 33% dos auditores externos concordam que quanto maior for a colaboração com os auditores internos, menor será o risco

de fraude sendo que, esta figura poderá ser acompanhada com os dados refletidos no quadro 12 (média=3,82; moda=5 e desvio padrão=1,074).

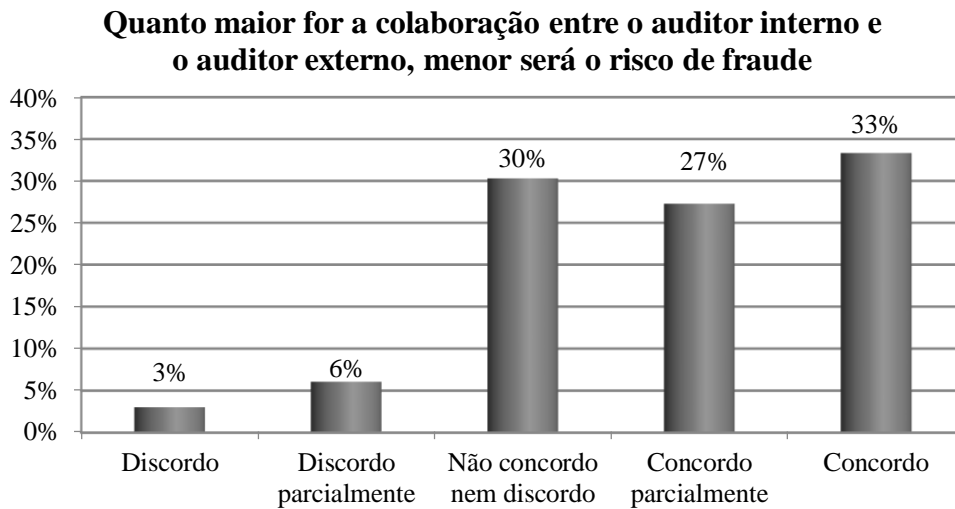


Figura 8 – Grau de concordância com a afirmação G
Fonte: Elaboração própria

▪ Limitações do estudo empírico

Uma das grandes limitações deste estudo empírico prendeu-se com a reduzida amostra: trinta e quatro auditores externos o que, conseqüentemente, dificultou a generalização das nossas análises.

Por outro lado, o questionário enquanto técnica de pesquisa apresenta limitações nomeadamente, impede o auxílio ao inquirido quando este não entende corretamente as perguntas sendo que, a mesma pergunta poderá ter significado diferente para cada respondente, não oferece a garantia de que a maioria dos inquiridos o devolvam devidamente preenchido (o que poderá implicar uma diminuição significativa da representatividade da amostra) e, por fim, envolve um número relativamente pequeno de perguntas, uma vez que, questionários muito extensos apresentam alta probabilidade de não serem respondidos.

Deste modo, como já mencionámos anteriormente, esta investigação procurou dar a conhecer a opinião dos auditores externos quanto à relação existente com os auditores internos e ainda, a colaboração entre os mesmos sendo que, apesar das limitações aludidas, consideramos ter conseguido retirar conclusões que dada a aleatoriedade da amostra nos permitem encontrar algumas tendências.

CONCLUSÃO

A auditoria tem vindo a tornar-se um meio necessário para a eficácia numa perspetiva de gestão global numa entidade e, sem dúvida, que os auditores deverão apresentar uma excelente adaptação à evolução da própria entidade podendo assim, dar um forte contributo de apoio à gestão. Neste ponto de vista, o próprio conceito de auditoria tem vindo, ao longo dos últimos anos, a ser encarado de forma diferente. Assim, consideramos que os auditores externos têm vindo a desenvolver um esforço no sentido de cooperarem com os auditores internos sendo que, as responsabilidades da auditoria, cada vez mais, obrigam à aceitação de maiores obrigações profissionais, traduzidas numa maior independência no exercício da profissão.

Embora seja de fácil perceção que o campo de atuação dos auditores internos e externos é dissemelhante, este facto não deverá impossibilitar uma forte colaboração entre os mesmos uma vez que, apesar destas duas funções serem distintas, poderão identificar-se algumas relações complementares cuja aplicação de boas práticas poderá assegurar a toda a entidade a garantia de eficácia.

Nestes termos, consideramos que se deve elevar a eficiência de uma entidade organizacional através do incremento da participação da auditoria interna na auditoria externa, sem embargo que, existem limites na extensão sobre a qual os auditores externos devem utilizar o trabalho dos auditores internos.

Para comprovar o que foi dito anteriormente, procurámos inicialmente compreender a relação entre a auditoria externa e a auditoria interna e os fatores que poderiam influenciar esta mesma relação. Desta forma, pretendemos dar resposta à questão de investigação principal: “os auditores externos terão em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos?”. Para tal, entendemos pertinente perceber a postura dos auditores externos relativamente ao desempenho dos auditores internos, analisar a importância que a coordenação antecipada do trabalho dos mesmos poderá ter em algumas matérias bem como, a importância que alguns fatores exercem na confiança depositada por parte dos auditores externos na auditoria interna e, por fim, analisar o contributo da auditoria interna em cada uma das fases do trabalho do auditor externo.

Através do estudo que nos propusemos desenvolver, conseguimos concluir que os auditores externos atribuem grande importância à experiência profissional e independência do auditor interno o que nos leva a afirmar que, na ótica do auditor externo, um bom profissional de auditoria interna deverá ser independente e detentor de uma forte experiência profissional. Revelando assim que, se o auditor interno for possuidor de uma elevada competência técnica,

este facto originará uma maior confiança depositada por parte do auditor externo. Concluimos ainda que, a existência de pontos de colaboração entre os auditores é de extrema relevância sendo que, o auditor externo valoriza a existência de uma coordenação antecipada com o auditor interno no que diz respeito à oportunidade e extensão do trabalho. Deste modo, conseguimos perceber que o auditor externo considera igualmente importante o contributo do trabalho do auditor interno no que respeita ao levantamento do SCI.

Podemos assim dizer que, em nossa opinião, os auditores externos têm em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos subsistindo assim, uma relação positiva entre os mesmos.

Sem prejuízo de outras relevantes apreciações finais, uma última parece-nos a mais adequada – a de que as atividades dos auditores internos e externos complementam-se não sendo assim, substitutas uma da outra.

BIBLIOGRAFIA

- ABDEL-KHALIK, R., SNOWBALL, D. and WRAGGE, J. (1983), The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs, *The Accounting Review*, 58, April, pp. 215-227.
- ARENS, A.A., ELDER, R.J. and BEASLEY, M. S. (2002), *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 9th edition, Prentice Hall, New Jersey.
- BROWN, P.R. (1983), Independent auditor judgment in the evaluation of the internal audit function, *Journal of Accounting Research*, 21 (2), pp. 444-455.
- COSTA, Carlos Baptista da (2010), *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*, 9^a edição, Rei dos Livros, Lisboa.
- EDGE, W.R. and FARLEY, A.A. (1991), External auditor evaluation of the internal audit function, *Accounting and Finance*, pp. 69-83.
- HARON H., CHAMBERS, A., RAMSI, R. and ISMAIL, I. (2004), The reliance of external auditors on internal auditors, *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), pp. 1148-1159.
- KRISHNAMOORTHY, G. (2002), A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21 (1), pp. 95-121.
- MALETTA, M. (1993), An examination of auditors' decision to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk, *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), pp. 508-525.
- MARGHEIM, L.L. (1986), Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors, *Journal of Accounting Research*, pp. 194-205.
- MARTINS, Isabel e MORAIS, Georgina (2003), *Auditoria Interna – Função e Processo*, 2^a edição atualizada, Áreas Editora, Lisboa.
- MESSIER, W.F. Jr. and SCHNEIDER, A. (1988), A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function, *Contemporary Accounting Research*, 4 (2), pp. 337-353.
- MIHRET, Dessalegn Getie (2011), Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective, *International Business Research*, 4 (2), April, pp. 67-79.
- MOORE, W.G. and HODGSON, D. (1993), The joint audit approach, *The Internal Auditor*, August, p. 14.

- RENARD J. (2002), Teoria si practica auditului intern, Editia a IV-a, Ministerul Finantelor Publice, Bucuresti.
- SCHNEIDER, A. (1984), Modeling external auditors' evaluations of internal auditing, Journal of Accounting Research, 22 (2), pp. 657-678.
- The Institute of Internal Auditors – Definition of internal auditing, consultado em 13 de junho de 2012: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.
- TIESSEN, P. and COLSON, R.H. (1990), External auditor reliance on internal audit, Internal Auditing, 5 (3), pp. 10-22.