

**Influência de Fatores Individuais de Auditores Independentes da Região Sul do Brasil  
no Comportamento Disfuncional na Auditoria**

**CAMILA FREITAS SANT'ANA**

*Fundação Universidade Regional de Blumenau*

**PAULO ROBERTO DA CUNHA**

*Fundação Universidade Regional de Blumenau*

**Resumo**

O objetivo do estudo foi verificar a influência de fatores individuais de auditores independentes das Firms Big Four da região sul do Brasil no comportamento disfuncional na auditoria. Trata-se de uma pesquisa *survey*, descritiva e quantitativa. A amostra da pesquisa compreendeu 84 auditores, sócios e assistentes de auditoria, vinculados as Firms Big Four de auditoria da região sul do Brasil. A análise dos dados estabeleceu-se por meio de estatísticas descritivas e Análise de Trajetórias (*Path Analysis*), realizadas por meio do *software* SPSS®. Os resultados apontaram que o locus de controle externo apresenta um nível baixo, enquanto que o locus de controle interno se concentrou muito forte nos auditores, que se auto avaliaram com desempenho acima da média, mostrando-se mais comprometidos de forma afetiva, do que de forma normativa ou de forma calculativa. Em relação a prática de finalização antecipada da aplicação de testes de auditoria identificou-se uma baixa aceitação, assim como a subnotificação de tempo, mas que quanto à alteração ou substituição dos procedimentos de auditoria foi evidenciado uma aceitação média. Constatou-se que a autoavaliação de desempenho do auditor independente, como variável mediadora, incrementa a influência negativa do locus de controle interno do auditor no comportamento disfuncional na auditoria, porém não media a influência do locus de controle externo no comportamento disfuncional. O comprometimento organizacional do auditor não se apresentou como mediadora da influência, tanto do locus de controle externo quanto do locus de controle interno no comportamento disfuncional de auditoria. Conclui-se que os fatores individuais de auditores independentes das firmas Big Four da região sul do Brasil influenciam a aceitação do comportamento disfuncional na auditoria, podendo surtir em pressão no orçamento de tempo de auditorias futuras, a não aplicação de testes substantivos e escolhas erradas de procedimentos que não deveriam ser alterados, impactando em modificações no planejamento da auditoria.

**Palavras chave:** Auditoria Independente, Comportamento Disfuncional na Auditoria, Locus de Controle, Comprometimento Organizacional, Autoavaliação de Desempenho.

## 1 INTRODUÇÃO

Pesquisas recentes têm apontado que além dos conhecimentos e habilidades técnicas, as competências do auditor relacionadas as atitudes e comportamentos, tem se tornado cada vez mais importante para a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis (Dutra, Alberton, Camargo & Camargo, 2013). Assim, o comportamento do auditor tem sido investigado sob perspectivas teóricas da psicologia social e da psicologia organizacional, observando fatores cognitivos, comportamentais e ambientais, influenciadas conforme as diferenças individuais de cada indivíduo.

Diante disso destaca-se neste ambiente de auditoria a possibilidade de ocorrência do comportamento disfuncional do auditor, que é percebido pela literatura como uma reação disfuncional para o ambiente, ou seja, uma reação do auditor frente ao sistema de controle combinado nos procedimentos que comandam o seu comportamento (Alderman & Deitrick, 1982; Lightner, Leisenring & Winters, 1983; Otley & Pierce, 1995).

A disfuncionalidade do comportamento do auditor está atrelada diretamente a comportamentos irregulares, como qualquer forma de manipulação das informações ou práticas desonestas no âmbito de auditoria (Irawati & Mukhasin, 2005). Este comportamento disfuncional na auditoria as vezes é praticado pelos auditores na condução de seus trabalhos (Kingori, 2003).

Partindo deste pressuposto, ressalta-se que o comportamento disfuncional do auditor pode ter impactos diretos e indiretos na auditoria, acarretando na redução da qualidade da auditoria (Donnelly, Quirin & Bryan, 2003; Kingori, 2003). De acordo com DeAngelo (1981) e Rauterkus e Song (2005) a qualidade dos serviços de auditoria se estabelece com base no atendimento de uma série de padrões e exigências técnicas, na elaboração do produto final da auditoria, que é reconhecido como um fator determinante para a reputação das firmas.

O comportamento disfuncional tem influência sobre a qualidade da auditoria, uma vez que pode ser constatada a partir do momento em que os procedimentos necessários não são aplicados pelo auditor, cuja ação pode ocultar informações que deveriam ser sinalizadas no relatório de auditoria (Andani & Mertha, 2014) e ainda se transformar em risco para a auditoria (Weningtyas, Doddy & Hanung, 2007; Wahyudi, Lucyanda & Suhud, 2011).

De acordo com Sweeney e Pierce (2004), normalmente esses comportamentos disfuncionais assumem a forma de ações estabelecidas por parte de um auditor, que durante a execução dos procedimentos acaba comprometendo a confiabilidade das evidências de auditoria. No decorrer das últimas três décadas, o interesse em identificar os fatores que podem contribuir para o comportamento disfuncional na auditoria tem se intensificado, em virtude de que essa temática tem se fortalecido como linha de pesquisa científica no âmbito mundial (Khan, Panatik & Saat, 2014). Assim, destaca-se na literatura (Otley & Pierce, 1995; Donnelly, Quirin & Bryan, 2003; Smith & Hutton, 2011) que o comportamento disfuncional sofre influência de fatores individuais do auditor, que se constituem de atributos específicos de personalidade que podem prever intenções e o comportamento do indivíduo (Robbins, 1999).

Ressalta-se que diante das evidências encontradas na literatura, em estudos como o de McNair (1991); Donnelly, Quirin e Bryan (2003); Donnelly, Quirin e Bryan (2011); Agoglia, Hatfield e Lambert (2011); Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Alkautsar (2014); Akhsan e Utaminingsih (2014); Paino, Ismail e Smith (2014); Chairunnisa e Idrus (2015); dentre outros, que o estudo das relações, causas e efeitos de fatores individuais do auditor no

comportamento disfuncional na auditoria, apresentam resultados que não são suficientemente generalizados e conclusivos (Smith & Hutton, 2011).

Diante desta contextualização, ao considerar aspectos individuais do auditor independente e o comportamento individual dos auditores, tem-se a seguinte questão de pesquisa: ***Qual a influência de fatores individuais de auditores independentes no comportamento disfuncional na auditoria?*** Assim, o objetivo deste estudo é verificar a influência de fatores individuais de auditores independentes no comportamento disfuncional na auditoria.

A pesquisa justifica-se perante a literatura comportamental em relação aos aspectos da psicologia social e organizacional na identificação dos impactos negativos que o comportamento disfuncional pode incorrer nos procedimentos de auditoria influenciado por meio de fatores individuais do auditor.

Justifica-se ainda em razão da importância da abordagem do tema, percebido por pesquisadores e auditores como importante e oportuno à contabilidade, no que tange a maximização da qualidade da auditoria, por meio de observação das características individuais do auditor.

A pesquisa pode ajudar a estabelecer critérios de medida sob as condições de trabalho dos auditores, contribuindo para que os órgãos reguladores brasileiros se atentem a ocorrência de comportamentos disfuncionais dos auditores independentes. Justifica-se ainda em razão do comportamento disfuncional da auditoria ser uma preocupação constante para a profissão (Public Oversight Board, 2000; Paino, Thani & Idris, 2012), que também está relacionada ao mercado financeiro, tendo em vista que o comportamento disfuncional pode provocar reflexos negativos para o mesmo, como encobrir possíveis fraudes nas contas auditadas, e desta forma, prejudicar as informações reportadas aos diferentes usuários no universo do mercado financeiro.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA E APRESENTAÇÃO DAS HIPÓTESES**

Estudos como o de Donnelly, Quirin e Bryan (2003) e Paino, Thani e Idris (2012) sugerem que a aceitação do comportamento disfuncional na auditoria está relacionada aos fatores individuais que respondem ao comportamento do auditor no estabelecimento e atendimento das etapas e procedimentos necessários para a realização de auditoria das demonstrações financeiras. Deste modo, pesquisas realizadas em torno do comportamento disfuncional apontam diversas associações, como a associação com o locus de controle (Bryan, Quirin & Donnelly, 2005), no qual sugere que as expectativas dos indivíduos sobre o seu sucesso dependem da sua própria conduta pessoal, (locus de controle interno) ou por forças externas (locus de controle externo) (Rotter, 1966).

Diante disso, Donnelly, Quirin e Bryan (2003) investigaram o locus de controle externo como um fator individual do auditor, determinante para a aceitação do comportamento disfuncional na auditoria independente. Os resultados evidenciaram uma influência positiva do locus de controle externo no comportamento disfuncional. Esta evidência acerca do locus de controle externo foi corroborada pelos estudos de Donnelly, Quirin, Bryan (2011), Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011), Paino, Thani e Idris (2011), Paino, Smith e Ismail (2012), Hehanusa (2013), Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014) e Paino, Ismail e Smith (2014), enfatizando que os auditores sob o locus de controle externos são mais propensos a aceitar o comportamento disfuncional de auditoria, pelo fato de acreditarem que o alcance de seus

objetivos, como o sucesso profissional, depende de fatores externos que não estão sob seu controle. Assim, determinou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

**H<sub>1</sub> – O Locus de Controle Externo (LOC.EXT) influencia positivamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).**

A literatura destaca algumas investigações acerca do locus de controle interno. O estudo desenvolvido por Shapeero, Koh e Killough (2003) testou um modelo de tomada de decisões éticas, analisando a finalização antecipada dos procedimentos de auditoria e a subnotificação de tempo, sob o qual enfatiza que o locus de controle interno é menos propenso ao comportamento disfuncional.

De acordo com Rotter (1966), os indivíduos sob o locus de controle interno são aqueles que acreditam que seu destino é sujeito ou dependente apenas de sua capacidade e esforço. O destino do sujeito é determinado através de suas características pessoais, como acreditar que seu sucesso dependerá de seu próprio esforço e dedicação (Lefcourt, 1982). Nesta concepção, Donnelly, Quirin, Bryan (2011) destacam que os auditores sob o locus de controle interno são menos propensos a aceitar o comportamento disfuncional de auditoria. Os achados do estudo desenvolvido por Paino, Thani e Idris (2012) também caminham neste direcionamento, em que contribui para estabelecer a seguinte hipótese:

**H<sub>2</sub> - O Locus de Controle Interno (LOC.INT) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).**

Estudos também observam como um fator comportamental individual do auditor, que pode impactar na aceitação do comportamento disfuncional na auditoria, a Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) que é a avaliação que o auditor atribui a si mesmo na execução de seus trabalhos. Deste modo, destaca-se que a autoavaliação de desempenho dos auditores é apontada como a medida que busca avaliar o desempenho dos auditores em relação as tarefas executadas nos processos de auditoria, como por exemplo o planejamento, coordenação, supervisão, dentre outros procedimentos executados no processo de auditoria (Donnelly, Quirin & Bryan, 2003).

Indícios apontados pelos estudos desenvolvidos por Andrisani e Nestle (1976), Brownell (1981), Hyatt e Prawitt (2001), Donnelly, Quirin e Bryan (2003), Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011) e Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014), indicam que quanto maior o índice de desempenho do auditor menores são as chances de incorrer no comportamento disfuncional na auditoria, de modo que os resultados encontraram que um menor índice da autoavaliação de desempenho influencia positivamente na aceitação do comportamento disfuncional na auditoria.

Isto ocorre em virtude de que a autoavaliação de desempenho é percebida como a necessidade que o indivíduo tem para atingir certo indicador de desempenho, e em razão de seu nível de desempenho estar abaixo do esperado, pode derivar ou desencadear na necessidade de uso do ato disfuncional de manipulação do verdadeiro desempenho para alcançar determinado objetivo, como uma promoção de função.

O estudo de Irawati e Mukhasin (2005) apontou uma relação positiva da autoavaliação de desempenho no comportamento disfuncional na auditoria, porém não significativa, assim como as pesquisas de Fatimah (2012), Paino, Smith e Ismail (2012), Paino, Ismail e Smith (2014) e de Chairunnisa e Idrus (2015), que evidenciaram uma associação positiva, porém significativa no comportamento disfuncional de auditoria.

Assim, com base nos estudos de Donnelly, Quirin e Bryan (2003), Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011) e Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014), que evidenciaram que

maior nível de desempenho do auditor apresenta uma influência negativamente significativa no comportamento disfuncional de auditoria, elaborou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

**H<sub>3</sub> – Maior Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).**

Ainda na literatura, encontra-se como fator individual do auditor que pode influenciar na aceitação do comportamento disfuncional, o comprometimento organizacional. Para Mowday, Steers e Porter (1979), o comprometimento organizacional tem por objetivo identificar o comprometimento dos indivíduos com a organização e/ou também com a profissão.

Paino, Thani e Idris (2012) enfatizam que o comprometimento organizacional afeta a aceitação do comportamento disfuncional de auditoria de forma negativa, no qual destaca que quanto maior o comprometimento organizacional do auditor, menor será a sua propensão de aceitação ou desencadeamento de comportamentos disfuncionais na execução das etapas e procedimentos da realização da auditoria.

Considerando os achados dos estudos de Mowday, Steers e Porter (1979) e Paino, Thani e Idris (2011), que reforçam a ideia de que os indivíduos menos comprometidos com a organização estão mais propensos a desenvolver um comportamento disfuncional, e do estudo de Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014), que resultou em uma influência negativa no comportamento disfuncional da auditoria, determinou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

**H<sub>4</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional (C.DISF).**

A partir das hipóteses apresentadas, estudos ainda apontam a existência de outras relações e influências que podem ser estabelecidas entre o locus de controle e o comportamento disfuncional na auditoria. Estudos da área da psicologia ressaltam que o locus de controle pode ser intensificado por relações que remetem ao comportamento humano, como a autoavaliação de desempenho e o comprometimento organizacional.

Neste sentido, com base nos estudos de Donnelly, Quirin e Bryan (2003) e Paino, Thani e Idris (2011), o locus de controle externo pode ter sua influência positiva no comportamento disfuncional intensificada pela autoavaliação de desempenho de forma positiva.

Ghorbanpour, Dehnavi e Heyrani (2014), observaram a autoavaliação como variável mediadora do efeito do locus de controle externo no comportamento disfuncional, entretanto, os resultados encontrados não foram suficientemente significativos. Tendo em vista que os resultados encontrados em estudos anteriores não podem ser considerados conclusivos, para a realização deste estudo busca-se investigar que o menor índice de autoavaliação de desempenho aumenta a influência positiva do locus de controle externo no comportamento disfuncional na auditoria, pois um baixo índice da autoavaliação de desempenho, pode instigar o indivíduo a manipular o seu desempenho, quando o mesmo estiver voltado a características do locus de controle externo e deparar-se com a dificuldade de obtenção de resultados positivos, ou seja, um bom desempenho. Assim, elaborou-se a seguinte hipótese:

**H<sub>5</sub> – Menor Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) incrementa a influência positiva do Locus de Controle Externo (LOC.EXT) no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).**

Considerando o arcabouço teórico desenvolvido em relação ao locus de controle, bem como a hipótese H<sub>5</sub> denota-se que indivíduos que apresentam características do locus de controle interno tendem a aceitar que o seu sucesso depende do seu próprio esforço desempenhado nas suas atividades, como enfatizado por Rotter (1966).

Com base nessa proposição, identifica-se que o locus de controle interno faz com que os indivíduos regidos por esse aspecto, tendem a não incorrer em alteração ou manipulação dos seus resultados da autoavaliação de desempenho. Conforme Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011), tem-se que o locus de controle interno tem uma influência significativamente positiva no desempenho do auditor, pois nesse sentido o indivíduo tem o controle de quais aspectos ele deve melhorar para alcançar o desempenho esperado.

Assim, partindo dessa concepção, infere-se que a autoavaliação de desempenho no indivíduo que apresenta locus de controle interno diminui a propensão de aceitação ou ocorrência de um comportamento disfuncional do auditor. Dessa forma, tem-se a seguinte hipótese de pesquisa.

**H<sub>6</sub> - Maior Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) incrementa a influência negativa do Locus de Controle Interno (LOC.INT) no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).**

Destaca-se que o comprometimento organizacional é associado como uma forma de medir o comprometimento do indivíduo com a organização para a qual presta seus serviços, com a finalidade de verificar se o indivíduo está ou não comprometido com os objetivos da organização e não apenas com objetivos individuais. Assim, a literatura acerca do comprometimento organizacional salienta que indivíduos comprometidos com os objetivos da organização tendem a ser menos propensos a comportamentos disfuncionais (Mowday, Steers & Porter, 1979; Siqueira, 2008). Parte-se do pressuposto que o locus de controle externo está menos presente em indivíduos comprometidos com a organização.

Considerando ainda o estudo de Donnelly, Quirin e Bryan (2003), os autores sugerem que os indivíduos ligados ao locus de controle externo são mais suscetíveis a percepção de que não têm escolha, ou seja, alternativas de crescimento dentro da organização e assim são mais suscetíveis há um menor comprometimento para com a empresa. Desta forma, no modelo testado por Donnelly, Quirin, Bryan (2011) evidenciou-se que o locus de controle externo é negativamente associado com o comprometimento organizacional, dado que implica que os auditores sobre o locus de controle interno possuem níveis mais elevados de comprometimento do que os auditores sobre o domínio do locus de controle externo.

Esta hipótese apresentada no estudo de Donnelly, Quirin, Bryan (2011) também foi testada no estudo de Paino, Thani e Idris (2012). Entretanto, os resultados evidenciados pela pesquisa não puderam comprovar a existência de uma influência indireta positiva ou negativa do comprometimento organizacional, que intensifique ou não a influência estabelecida do locus de controle no comportamento disfuncional, dado que a hipótese não obteve resultados significativos ao nível de 5% para suportar a influência evidenciada, do qual os autores sugerem mais investigações. Diante disso, estabeleceu-se a seguinte hipótese:

**H<sub>7</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) diminui a influência positiva do Locus de Controle Externo (LOC.EXT) no Comportamento Disfuncional (C.DISF).**

O locus de controle interno quando relacionado ao comprometimento organizacional dos indivíduos apresenta diferentes aspectos em comparação ao locus de controle externo. Indivíduos à luz do locus de controle interno, veem oportunidades e sentem-se mais comprometidos, conseqüentemente apresentam o desejo de trabalhar mais para a obtenção de sucesso na organização, bem como contribuem mais em prol dos objetivos da organização, aumentando cada vez mais o seu comprometimento organizacional (Donnelly, Quirin & Bryan, 2003). Assim, partindo-se do resultado encontrado por Donnelly, Quirin, Bryan (2011) que

destacam que os auditores sob o locus de controle interno apresentam níveis mais elevados de comprometimento organizacional, elaborou-se a seguinte hipótese:

**H<sub>8</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) incrementa a influência negativa do Locus de Controle Interno (LOC. INT) no Comportamento Disfuncional (C.DISF).**

Dado as hipóteses de pesquisa, na sequência são apresentados os procedimentos metodológicos empregados para a realização desta pesquisa.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa configura-se como pesquisa descritiva, realizada por meio de uma *survey* com uma abordagem quantitativa. A população compreende 164 auditores seniors, sócios e assistentes de auditoria das Firms Big Four de auditoria localizadas na região sul do Brasil, cujos contatos foram extraídos conforme a aplicação de filtros na rede de contatos profissionais da LinkedIn®, utilizando o nome da Firms *Big Four* de auditoria e sua localização, ativos na rede durante o período de consulta no mês de junho e julho do ano de 2015. A amostra da pesquisa considerou o retorno de 84 questionários utilizáveis, que representa 51,22% de retorno da população investigada.

Na Tabela 1, são apresentadas as variáveis que representam os fatores individuais do auditor e as variáveis que se destacam como fatores determinantes do comportamento disfuncional, além das suas respectivas medidas, informando estudos que também se utilizaram destas variáveis para estudo.

**Tabela 1 - Variáveis do constructo da pesquisa**

Variáveis	Sub-Variáveis	Coleta de Dados	Medida / Autor	Autores que utilizam a mesma medida
Fatores individuais do auditor (FAT)	Locus de Controle (LOC)	Questionário aplicado por meio da ferramenta Google Docs aos auditores independentes vinculados as Firms Big Four de auditoria da Região Sul do Brasil.	2ª Seção - 16 (1-16) questões / Spector (1988)	Donnelly, Quirin e Bryan (2003); Shapeero, Koh e Killough (2003); Bryan, Quirin e Donnelly (2005); Donnelly, Quirin e Bryan (2011); Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Hehanusa (2013); Aisyah, Sukirman e Suryandary (2014); Paino, Ismail e Smith (2014);
	Autoavaliação de desempenho (AUTO.DES)		4ª Seção - 8 (1-8) questões / Donnelly, Quirin e Bryan (2003).	Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Paino, Ismail e Smith (2014);
	Comprometimento organizacional (CO)		5ª Seção – 27 (1-27) questões / Siqueira (2008).	Não testada por esta medida.
Comportamento disfuncional (C.DISF)	Finalização antecipada da aplicação de testes de auditoria (F.TEST)		3ª Seção – 4 (1-4) questões / Donnelly, Quirin e Bryan (2003)	Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Paino, Ismail e Smith (2014);

Subnotificação de tempo (SUB.NOT)
Alteração / substituição dos procedimentos de auditoria (A.PROC).

3ª Seção – 4 (5-8) questões / Donnelly, Quirin e Bryan (2003)	Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Paino, Ismail e Smith (2014);
3ª Seção – 4 (9-12) questões / Donnelly, Quirin e Bryan (2003)	Fatimah (2012); Paino, Smith e Ismail (2012); Paino, Ismail e Smith (2014);

Fonte: Elaborado pelo Autor.

A coleta de dados ocorreu por intermédio de um questionário encaminhado por e-mail, com acesso através do seguinte link: <[https://docs.google.com/forms/d/1X6LGU9tMCcGpQ8dXByY0NMytVUe\\_sl3xIPbCa-Rcmos/viewform?usp=send\\_form](https://docs.google.com/forms/d/1X6LGU9tMCcGpQ8dXByY0NMytVUe_sl3xIPbCa-Rcmos/viewform?usp=send_form)>. O questionário foi dividido em 5 seções, sendo a primeira identificação do respondente e as demais conforme Tabela 1, composto em sua totalidade por 67 questões fechadas, sob o qual ficou disponível durante o período de 1 de julho de 2015 a 10 de agosto de 2015.

O tratamento estatístico dos dados foi realizado em cinco etapas. A primeira etapa compreendeu a estatísticas descritivas da pesquisa, a segunda etapa compreendeu a verificação do coeficiente do alfa de *Cronbach* (acima de 0,700) para estabelecimento da confiabilidade dos dados, a terceira etapa correspondeu a aplicação da análise fatorial (*Bartlett* significativo e/ou KMO acima de 0,500) para estabelecimento da validade dos dados e a quarta etapa compreendeu a aplicação de correlação de *Pearson* e a análise das trajetórias (*path analysis*), realizados por meio do software *SPSS® Estatistics* versão 22.

Assim, a fim de verificar a influência de fatores individuais de auditores independentes das Firms Big Four da região sul do Brasil no comportamento disfuncional na auditoria, foram estabelecidos os seguintes modelos de regressão para Análise de Trajetórias:

$$AUTO.DES = \beta_{YX1}(LOC.EXT_1) + \beta_{YX2}(LOC.INT_2) + e_Y \quad (1)$$

$$CO = \beta_{YX3}(LOC.EXT_3) + \beta_{YX4}(LOC.INT_4) + e_Y \quad (2)$$

$$C.DISF = \beta_{ZX5}(LOC.EXT_5) + \beta_{ZX6}(LOC.INT_6) + \beta_{ZY7}(AUTO.DES_7) + \beta_{ZY8}(CO_8) + e_Z \quad (3)$$

Onde que:  $X_1$ ,  $X_2$  compreendem as variáveis exógenas LOC.EXT e LOC.INT (independentes),  $Y_1$ ,  $Y_2$  compreendem as variáveis endógenas AUTO.DES e CO (mediadoras),  $\varepsilon$  apresenta os erros residuais sobre  $Z_1$  que compreende a variável endógena C.DISF (dependente).

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente são apresentadas a síntese dos resultados relacionados a análise descritiva dos fatores individuais dos auditores e do comportamento disfuncional na auditoria, de modo que a Tabela 2 apresenta a identificação da medida do Locus do Controle Externo (LOC.EXT.).

**Tabela 2 - Identificação do Locus de Controle Externo**

Razões de classificação	Discordo totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo totalmente	Med.
-------------------------	---------------------	-----------------------	---------------------------	-----------------------	---------------------	------



<i>1 - Conseguir o trabalho que se deseja é principalmente uma questão de sorte</i>						
Porcentagem	35,7%	40,5%	7,1%	16,7%	0,0%	2
<i>2 - Conseguir a remuneração desejada é principalmente uma questão de sorte</i>						
Porcentagem	32,1%	44,0%	9,5%	13,1%	1,2%	2
<i>3 - Necessidade de ter parentes ou amigos em altas colocações para conseguir um trabalho bom</i>						
Porcentagem	36,9%	32,1%	14,3%	16,7%	0,0%	2
<i>4 - Ser promovido ou não é questão de sorte</i>						
Porcentagem	45,2%	34,5%	8,3%	11,9%	0,0%	2
<i>5 - Para conseguir um bom emprego é mais importante quem você é do que o que você sabe fazer</i>						
Porcentagem	14,3%	51,2%	17,9%	16,7%	0,0%	2
<i>6 - Para ser bem sucedido financeiramente, você deve conhecer as pessoas certas</i>						
Porcentagem	15,5%	29,8%	13,1%	38,1%	3,6%	3
<i>7 - É preciso muita sorte para conseguir ser um empregado excelente</i>						
Porcentagem	54,8%	33,3%	8,3%	3,6%	0,0%	1
<i>8 - Conseguir muito dinheiro é uma questão de sorte de cada um</i>						
Porcentagem	56,0%	39,3%	3,6%	1,2%	0,0%	1

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Os principais resultados extraídos dos fatores individuais dos auditores independentes pesquisados indicam, considerando a mediana da escala *Likert* de 5 pontos, que o nível médio do LOC.EXT se concentrou na escala que representa o nível 2, mostrando um baixo nível do LOC.EXT nos auditores independentes participantes da pesquisa. A Tabela 3 apresenta a identificação do Locus de Controle Interno (LOC.INT.).

**Tabela 3 - Identificação do Locus de Controle Interno**

Razões de classificação	Discordo totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo totalmente	Med.
<i>9 - O trabalho será uma atividade positiva ou não a depender de como o trabalhador o encara</i>						
Porcentagem	4,8%	6,0%	3,6%	47,6%	38,1%	4
<i>10 - Na maioria dos empregos as pessoas podem conseguir o que querem</i>						
Porcentagem	6,0%	26,2%	20,2%	41,7%	6,0%	3
<i>11 - Se você sabe o que quer você pode achar o emprego certo</i>						
Porcentagem	0,0%	6,0%	7,1%	46,4%	40,5%	4
<i>12 - Empregados não estão satisfeitos com uma decisão do seu chefe devem tentar corrigir a situação</i>						
Porcentagem	0,0%	9,5%	16,7%	52,4%	21,4%	4
<i>13 - A maioria das pessoas é capaz de realizar bem o seu trabalho desde que se esforce</i>						
Porcentagem	0,0%	1,2%	2,4%	45,2%	51,2%	5
<i>14 - As promoções são dadas a empregados que desempenham bem suas tarefas</i>						
Porcentagem	0,0%	7,1%	7,1%	63,1%	22,6%	4
<i>15 - Empregados que desempenham bem suas tarefas geralmente são recompensadas por isso</i>						
Porcentagem	2,4%	9,5%	4,8%	61,9%	21,4%	4
<i>16 - Os empregados têm mais influência sobre os seus supervisores do que eles pensam que têm</i>						
Porcentagem	2,4%	7,1%	32,1%	50,0%	8,3%	4

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Dada a mediana da escala *Likert* de 5 pontos, destaca-se que o nível médio do LOC.INT concentrou-se no nível 4, apontando um nível forte do LOC.INT presente nos auditores independentes, no qual indica que os auditores pesquisados apresentam características

fortemente voltadas ao LOC.INT. Este resultado corrobora com o estudo de Damascena, França e Silva (2015), que evidenciaram que nos profissionais contábeis brasileiros há uma predominância do LOC.INT. Respectivamente a Tabela 4 apresenta os resultados frente a AUTO.DES dos auditores.

**Tabela 4 - Identificação de Autoavaliação de Desempenho**

No que diz respeito	Bem abaixo da média	Abaixo da Média	Na média	Acima da média	Bem acima da média	Med.
<i>29 - Ao planejamento da auditoria</i>						
Porcentagem	4,2%	1,4%	35,2%	43,7%	15,5%	4
<i>30 - À realização de testes de auditoria</i>						
Porcentagem	1,2%	0,0%	13,3%	68,7%	1,2%	4
<i>31 - À coordenação</i>						
Porcentagem	1,3%	1,3%	26,6%	50,6%	20,3%	4
<i>32 - À supervisão</i>						
Porcentagem	1,4%	1,4%	31,9%	39,1%	26,1%	4
<i>33 - Ao pessoal</i>						
Porcentagem	1,9%	3,7%	46,3%	37,0%	11,1%	4
<i>34 - À representação</i>						
Porcentagem	1,5%	1,5%	30,9%	44,1%	22,1%	4
<i>35 - Ao seu desempenho geral</i>						
Porcentagem	0,0%	0,0%	15,5%	63,1%	21,4%	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação a AUTO.DES, os resultados indicam de modo geral que auditores se encontram no patamar acima da média (mediana 4), no desenvolvimento do seu trabalho de auditoria. Assim, na amostra pesquisada percebe-se que os indivíduos estabelecem que seu rendimento na execução de suas tarefas está acima da média.

No que refere ao Comprometimento Organizacional, o mesmo foi verificado sob três aspectos: afetivo, calculativo e normativo. O comprometimento Organizacional Afetivo (ECOAF) está evidenciado na Tabela 5.

**Tabela 5 - Identificação do Comprometimento Organizacional Afetivo**

Razões e Sentimentos	Nada	Pouco	Mais ou menos	Muito	Extremamente	Med.
<i>36 - Orgulho da empresa onde trabalho</i>						
Porcentagem	0,0%	1,2%	15,5%	48,8%	34,5%	4
<i>37 - Contente com a empresa onde trabalho</i>						
Porcentagem	0,0%	8,3%	32,1%	39,3%	20,2%	4
<i>38 - Entusiasmado com a empresa onde trabalho</i>						
Porcentagem	0,0%	8,3%	23,8%	51,2%	16,7%	4
<i>39 - Interessado pela empresa onde trabalho</i>						
Porcentagem	0,0%	7,1%	20,2%	48,8%	23,8%	4
<i>40 - Animado com a empresa onde trabalho</i>						
Porcentagem	0,0%	10,7%	26,2%	46,4%	16,7%	4

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Mowday, Steers e Porter (1982) ressaltam que o enfoque afetivo (ECOAF) aponta para a identificação do indivíduo com as metas, objetivos e valores da organização, considerando como seus próprios, mostrando um sentimento de lealdade, desejo de pertencer e de se esforçar para a obtenção do sucesso da empresa. Assim, em relação ao ECOAF, os resultados

de forma geral (mediana 4) indicam que os respondentes estão muito comprometidos afetivamente com a organização. Assim, na amostra pesquisada percebe-se um vínculo forte de Comprometimento Organizacional Afetivo. A Tabela 6 apresenta os resultados para o ECOC.

**Tabela 6 - Identificação do Comprometimento Organizacional Calculativo**

Razões e Sentimentos	Discordo Totalmente	Discordo	Nem concordo nem discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Med.
<i>41 - Teria dificuldades para ganhar um salário tão bom quanto o que tenho hoje</i>						
Porcentagem	51,2%	23,8%	17,9%	4,8%	2,4%	1
<i>42 - Jogaria fora todos os esforços que fiz para chegar aonde cheguei dentro desta empresa</i>						
Porcentagem	22,6%	22,6%	20,2%	29,8%	4,8%	3
<i>43 - Perderia a estabilidade no emprego que tenho hoje nesta empresa</i>						
Porcentagem	40,5%	31,0%	14,3%	11,9%	2,4%	2
<i>44 - Teria dificuldade para conseguir outro emprego que me desse o mesmo prestígio dessa empresa</i>						
Porcentagem	34,5%	28,6%	21,4%	14,3%	1,2%	2
<i>45 - Demoraria a encontrar amigos como os que eu tenho hoje entre meus colegas de trabalho</i>						
Porcentagem	22,6%	22,6%	23,8%	19,0%	11,9%	3
<i>46 - Perderia a liberdade que tenho de realizar meu trabalho dentro desta empresa</i>						
Porcentagem	21,4%	15,5%	25,0%	31,0%	7,1%	3
<i>47 - Estaria desperdiçando todo o tempo que dediquei a esta empresa</i>						
Porcentagem	32,1%	33,3%	16,7%	16,7%	1,2%	2
<i>48 - Deixaria para trás tudo o que já investi nesta empresa</i>						
Porcentagem	32,1%	31,0%	15,5%	19,0%	2,4%	2
<i>49 - Estaria prejudicando minha vida profissional</i>						
Porcentagem	28,6%	27,4%	22,6%	17,9%	3,6%	2
<i>50 - Demoraria para obter o respeito em outra empresa como o que tenho nessa empresa</i>						
Porcentagem	29,8%	23,8%	25,0%	19,0%	2,4%	2
<i>51 - Deixaria de receber vários benefícios que esta empresa oferece aos seus empregados</i>						
Porcentagem	25,0%	27,4%	17,9%	22,6%	7,1%	2
<i>52 - Teria mais coisas a perder do que a ganhar se pedisse demissão</i>						
Porcentagem	16,7%	23,8%	33,3%	20,2%	6,0%	3
<i>53 - Perderia o prestígio que tenho hoje por ser empregado desta empresa</i>						
Porcentagem	20,2%	22,6%	20,2%	33,3%	3,6%	3
<i>54 - Levaria muito tempo para me acostumar a um novo trabalho</i>						
Porcentagem	26,2%	39,3%	17,9%	15,5%	1,2%	2
<i>55 - Estaria jogando fora todo o esforço que fiz para aprender as tarefas do meu cargo atual</i>						
Porcentagem	31,0%	38,1%	13,1%	15,5%	2,4%	2

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Siqueira (2008) relata que o comprometimento calculativo é uma medida de avaliação de investimento e recompensa do indivíduo, que somente permanecerá na organização até o momento que estiver obtendo benefícios e retornos conforme a sua escolha, caso contrário abandona a organização. Quanto ao ECOC, evidenciou-se um nível baixo de comprometimento (mediana 2) na amostra investigada da pesquisa. A Tabela 7 apresenta os resultados do ECON.

**Tabela 7 - Identificação do Comprometimento Organizacional Normativo**

Razões e Sentimentos	Discordo Totalmente	Discordo	Nem concordo nem discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Med.
----------------------	---------------------	----------	---------------------------	----------	---------------------	------

<i>56 - Continuar trabalhando nesta empresa é uma forma de retribuir o que ela já fez por mim</i>						
Porcentagem	16,7%	40,5%	27,4%	13,1%	2,4%	2
<i>57 - É minha obrigação continuar trabalhando para esta empresa</i>						
Porcentagem	61,9%	28,6%	7,1%	0,0%	2,4%	1
<i>58 - Eu seria injusto com esta empresa se pedisse demissão agora e fosse trabalhar para outra</i>						
Porcentagem	47,6%	31,0%	16,7%	1,2%	3,6%	2
<i>59 - Neste momento está empresa precisa dos meus serviços</i>						
Porcentagem	6,0%	10,7%	32,1%	36,9%	14,3%	4
<i>60 - Seria desonesto de minha parte ir trabalhar para outra empresa agora</i>						
Porcentagem	44,0%	33,3%	16,7%	3,6%	2,4%	2
<i>61 - É a gratidão por esta empresa que me mantém ligado a ela</i>						
Porcentagem	38,1%	36,9%	17,9%	3,6%	3,6%	2
<i>62 - Esta empresa já fez muito por mim no passado</i>						
Porcentagem	16,7%	25,0%	33,3%	21,4%	3,6%	3

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Siqueira (2008) o comprometimento normativo é a medida da internacionalização de pressões normativas de comportamento, que representa o sentimento de lealdade e obrigação com a organização. Assim, denota-se que a amostra da pesquisa apresentou variações em suas respostas, porém prevaleceu um nível baixo de Comprometimento Organizacional Normativo (mediana 2).

Diante dos resultados gerais relacionados ao Comprometimento Organizacional, os mesmos revelam que os auditores independentes pesquisados se apresentaram mais comprometidos de forma afetiva com a organização, do que de forma calculativa ou forma normativa.

Após as evidências iniciais relacionadas a análise da caracterização de fatores individuais dos auditores participantes da pesquisa, passa-se num primeiro momento a apresentação de três fatores determinantes do comportamento disfuncional na auditoria, de modo que a Tabela 8 discorre os resultados obtidos quanto à Finalização Antecipada dos Procedimentos de Auditoria (F.PROC.).

**Tabela 8 - Aceitação da Finalização Antecipada dos Procedimentos de Auditoria**

Razões para aceitação	Discordo totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo totalmente	Med.
<i>17 - Acredito que a etapa completa de auditoria não vai encontrar nada de errado</i>						
Porcentagem	45,2%	20,2%	8,3%	23,8%	2,4%	2
<i>18 - Em auditorias anteriores não houve problemas com sistemas e registros do cliente</i>						
Porcentagem	28,6%	25,0%	7,1%	33,3%	6,0%	2
<i>19 - Forte preocupação do supervisor para a conclusão da etapa de auditoria – pressão do supervisor</i>						
Porcentagem	46,4%	21,4%	10,7%	17,9	3,6%	2
<i>20 - Acredito que a etapa de auditoria é desnecessária</i>						
Porcentagem	51,2%	17,9%	7,1%	21,4%	2,4%	1

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo a Tabela 8, pode-se observar os resultados evidenciados em relação a aceitação da finalização antecipada dos procedimentos e etapas de auditoria sem a aplicação de testes substantivos, que remete que quanto maior a discordância total, menor a possibilidade de

aceitação deste tipo de C.DISF. Sendo assim, o nível observado desta prática de Comportamento Disfuncional foi considerado baixo (mediana 2).

Portanto, de acordo com a amostra da pesquisa, observa-se que devido ao baixo nível de aceitação da F.PROC, que os auditores independentes da região sul do Brasil têm baixa propensão de incorrer neste comportamento disfuncional. Neste aspecto, conforme ressaltado por Alderman e Deitrick (1982), a auditoria não sofre com esta prática na amostra pesquisada, em razão dos respondentes sinalizarem a existência de um controle dos procedimentos de auditoria, enfatizados por Andani e Mertha (2014) como necessários para que o julgamento do auditor seja estabelecido de forma mais adequada, ou seja, sem a perda da capacidade de julgamento.

Ainda, pode-se ressaltar que os respondentes utilizam-se da aplicação de testes substantivos antes de encerrar a etapa de auditoria, fato que corrobora para com a minimização dos riscos de detecção, salientado pela norma NBC TA 200 (CFC, 2010), pelos pesquisadores Weningtyas, Doddy e Hanung (2007) e por Wahyudi, Lucyanda e Suhud (2011), bem como contribui para que a expressão do auditor, dada pelo relatório, contemple todas as informações sobre o atendimento ou não dos aspectos relevantes para serem sinalizados em um relatório sem modificação ou com modificação do tipo com ressalta, adverso ou de abstenção de opinião, cuja responsabilidade fica a cargo do auditor independente.

Subsequentemente a Tabela 9 apresenta os resultados evidenciados quanto à aceitação da SUB.NOT para a etapa de auditoria.

**Tabela 9 - Aceitação da Subnotificação de Tempo**

Razões para aceitação	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Med.
<i>21 - Melhora as chances de promoção e ascensão na empresa</i>						
Porcentagem	44,0%	16,7%	16,7%	17,9%	4,8%	2
<i>22 - Melhora a avaliação de desempenho</i>						
Porcentagem	40,5%	14,3%	13,1%	22,5%	9,5%	2
<i>23 - É sugerido pelo supervisor imediato</i>						
Porcentagem	32,1%	20,2%	19,0%	25,0%	3,6%	2
<i>24 - Outros relatórios de tempo são considerados</i>						
Porcentagem	32,1%	10,7%	22,6%	31,0%	3,6%	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 9 e nos aspectos preconizados pela literatura de que quanto mais alto o nível de aceitação da subnotificação de tempo, mais possibilidades dos envolvidos no processo de auditoria desenvolverem um C.DISF, evidenciou-se um nível baixo (mediana 2) de aceitação.

A luz desses resultados, permite-se estabelecer conforme preconizado por Agoglia, Hatfield e Lambert (2011) a existência de uma preocupação dos respondentes em relação a subnotificação de tempo, mais que deve ser mais observado com atenção dos auditores, pois há uma parcela da amostra pesquisada sinalizando sua aceitação. A Tabela 10 apresenta as razões e sentimentos dos auditores, sócios e assistentes de auditoria quanto à aceitação da A.PROC.

**Tabela 10 - Aceitação da Alteração dos Procedimentos de Auditoria**

Razões para	Discordo	Discordo	Nem discordo	Concordo	Concordo	Med.
-------------	----------	----------	--------------	----------	----------	------

aceitação	totalmente	parcialmente	nem concordo	parcialmente	totalmente	
<i>25 - Acredito que o procedimento de auditoria original fosse desnecessário</i>						
Porcentagem	13,1%	13,1%	7,1%	41,7%	25,0%	4
<i>26 - Em auditorias anteriores não houve problemas com os sistemas e registros do cliente</i>						
Porcentagem	20,2%	25,0%	13,1%	35,7%	6,0%	3
<i>27 - Não acredito que o procedimento original iria encontrar algo errado</i>						
Porcentagem	25,0%	16,7%	20,2%	29,8%	8,3%	3
<i>28 - Auditores sob muita pressão de tempo para concluir a auditoria</i>						
Porcentagem	48,8%	19,0%	16,7%	14,3%	1,2%	2

Obs.: Med = Mediana das respostas obtidas na escala de 1 a 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os resultados apresentados na Tabela 10, percebe-se uma mediana próxima de 3, indicando um nível médio de aceitação do C.DIF em relação a Alteração ou Substituição dos Procedimentos de Auditoria. Considerando os resultados encontrados quanto ao C.DISF, ressalta-se que todas as questões utilizadas pelos auditores que foram consideradas importantes para proporcionar evidências de auditoria devem ser documentadas, pois além de servir como fonte para fundamentar seu relatório, servem como documentos para comprovar como a auditoria foi realizada e se ela está de acordo ou não com o planejado.

Após a análise descritiva e os testes de confiabilidade (alfa de *Cronbach*) e validade dos dados (KMO e *Bartlett*), realizou-se a análise de trajetórias que resultou nos seguintes coeficientes de trajetória padronizados apresentados na Tabela 11.

**Tabela 11 - Resultados da análise de trajetórias simplificado**

Eq.	Variável dependente	Variável independente	Beta standarizado	t-statistic	P-value sig.	R <sup>2</sup>	Durbin Watson	VIF
1	AUTO.DES	LOC.INT	0,225	2,092	$p < 0,05$	0,051	1,911	1,000
2	CO	LOC.INT	0,183	1,686	$p < 0,10$	0,034	2,156	1,000
3	C.DISF	LOC.EXT	0,319	3,068	$p < 0,01$	0,126	2,106	1,001
		AUTO.DES	-0,147	-1,414	$p < 0,10$			
	LOC.INT	LOC.EXT	-0,192	-1,771	$p < 0,10$	0,037	2,247	1,000

Legenda: AUTO.DES = Autoavaliação de Desempenho; LOC.EXT = Locus de Controle Externo; LOC.INT = Locus de Controle Interno; CO = Comprometimento Organizacional; C.DISF = Comportamento Disfuncional na Auditoria.

Fonte: Dados da pesquisa.

Dado os respectivos resultados da Tabela 11, na Figura 1 apresenta-se o resultado frente ao modelo causal final da Análise de Trajetórias.



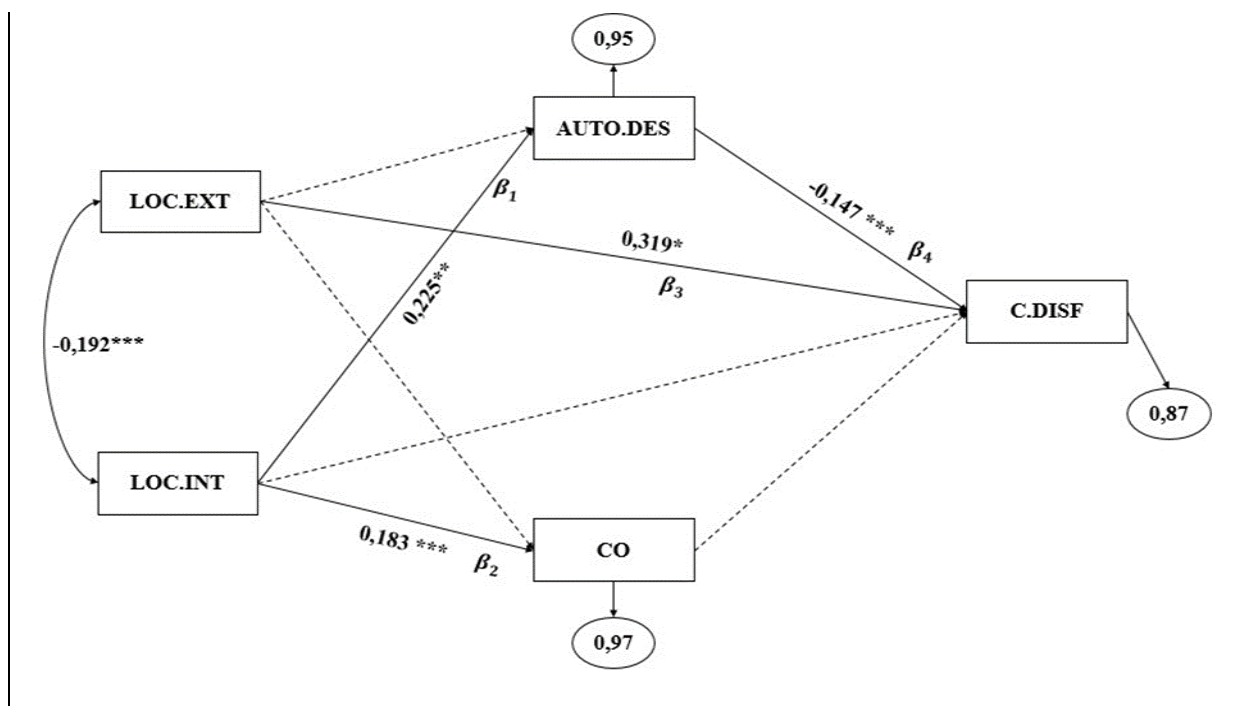


Figura 1 - Modelo causal final

Obs.: \* =  $p < 0,01$ ; \*\* =  $p < 0,05$ ; \*\*\* =  $p < 0,10$ .

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Figura 1, somente permaneceram no modelo causal as trilhas que foram significativas. As trilhas não significativas representadas pelas flechas pontilhadas não apresentam influência nas variáveis que o modelo causal busca evidenciar. Assim, denota-se que o  $1-R^2$  da regressão da variável dependente AUTO.DES foi de 0,95 ( $1 - R^2 = 1 - 0,051 = 0,95$ ) correspondente a outros fatores que não são explicados no modelo. Para o CO foi de 0,97 ( $1 - R^2 = 1 - 0,034 = 0,97$ ) de fatores não observados no modelo. E para o C.DISF que foi de 0,87 ( $1 - R^2 = 1 - 0,126 = 0,87$ ), cujos resultados indicam a existência de outros fatores não observados no modelo para explicar as variáveis dependentes analisadas.

Considerando os resultados do modelo causal final, foi realizado o cálculo da influência de mediação das variáveis da pesquisa, que considera apenas coeficientes com significância estatística, conforme disposto na Tabela 12.

Tabela 12 - Decomposição dos efeitos indiretos observados

Relação	Efeito direto	Variável mediadora	Coef. Var. Mediadora	Efeito indireto
LOC.EXT – AUTO.DES	Na	LOC.INT	0,225	-0,007
LOC.EXT – CO	Na		0,183	-0,035
LOC.INT – C.DISF	Na	AUTO.DES	-0,147	-0,006
LOC.INT – C.DISF	Na	LOC.EXT	0,319	-0,061

Legenda: AUTO.DES = Autoavaliação de Desempenho; LOC.EXT = Locus de Controle Externo; LOC.INT = Locus de Controle Interno; CO = Comprometimento Organizacional; C.DISF = Comportamento Disfuncional na Auditoria

Fonte: Dados da pesquisa.

Dado a apresentação dos resultados evidenciados pela Análise de trajetórias, proporcionando a observação da influência por meio dos efeitos das variáveis exógenas nas

variáveis endógenas, e suas mediações, destaca-se que para verificar a consistência destes resultados foram realizados testes de robustez entre as escalas de medidas utilizadas, sendo que não foram encontrados resultados que poderiam destacar a variabilidade dos dados em relação ao modelo causal final, enfatizando que o modelo está adequado para a pesquisa.

Diante destes resultados, passa-se a partir deste ponto a discussão dos achados, de modo que a Tabela 13, apresenta a síntese dos resultados da análise de Trajetórias referentes as hipóteses de pesquisa.

**Tabela 13 - Resultados das hipóteses da pesquisa.**

Hipótese	Aceita/ Rejeita
<i>H<sub>1</sub> – O Locus de Controle Externo (LOC.EXT) influencia positivamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).</i>	Aceita
<i>H<sub>2</sub> – O Locus de Controle Interno (LOC.INT) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).</i>	Rejeita Ns
<i>H<sub>3</sub> – A Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).</i>	Aceita
<i>H<sub>4</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) influencia negativamente no Comportamento Disfuncional (C.DISF).</i>	Rejeita Ns
<i>H<sub>5</sub> – A Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) aumenta a influência positiva do Locus de Controle Externo (LOC.EXT) no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).</i>	Rejeita Ns
<i>H<sub>6</sub> – A Autoavaliação de Desempenho (AUTO.DES) aumenta a influência negativa do Locus de Controle Interno (LOC.INT) no Comportamento Disfuncional na Auditoria (C.DISF).</i>	Aceita
<i>H<sub>7</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) diminui a influência positiva do Locus de Controle Externo (LOC.EXT) no Comportamento Disfuncional (C.DISF).</i>	Rejeita Ns
<i>H<sub>8</sub> – O Comprometimento Organizacional (CO) intensifica a influência negativa do Locus de Controle Interno (LOC. INT) no Comportamento Disfuncional (C.DISF).</i>	Rejeita Ns

Obs.: Ns = Não Significativa.

Fonte: Dados da pesquisa.

Aceita-se a hipótese H<sub>1</sub> enfatizando que os auditores pesquisados acreditam sofrer influência de fatores externos para alcançar seus objetivos pessoais ou profissionais, estão mais propensos a aceitação de comportamentos irregulares na prestação de serviços de auditoria das demonstrações financeiras dos clientes. Resultados semelhantes foram encontrados por Donnelly, Quirin e Bryan (2003), Donnelly, Quirin, Bryan (2011), Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011), Paino, Thani e Idris (2011), Paino, Smith e Ismail (2012), Hehanusa (2013), Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014) e de Paino, Ismail e Smith (2014). Entretanto, a pesquisa ainda corrobora em partes com o estudo de Bryan, Quirin e Donnelly (2005) que evidenciaram uma influência positiva do Locus de Controle Externo.

A hipótese H<sub>2</sub> é rejeitada, tendo em vista que o coeficiente de trilha não foi significativo, em razão do resultado inconclusivo sobre a influência existente. Embora, este resultado sinaliza que os auditores das Firms Big Four que obtiveram maiores frequências voltadas para o Locus de Controle Interno, na amostra pesquisada são menos propensos no desencadeamento de atos disfuncionais, como a manipulação, comportamentos antiéticos, haja visto a relação inversamente proporcional sob o Comportamento Disfuncional na Auditoria. Neste sentido, este resultado contraria os estudos de Shapeero, Koh e Killough (2003),



Donnelly, Quirin e Bryan (2011) e Paino, Thani e Idris (2011), bem como ao mesmo tempo divergem parcialmente em razão da não significância do coeficiente de trilha obtido por estes autores. Dessa forma, mais estudos são necessários para confirmar a influência encontrada, de modo que estes resultados não permitem concluir a respeito da influência do LOC.INT na aceitação do C.DISF, em virtude da não significância dos coeficientes obtidos.

A hipótese H<sub>3</sub> é aceita, em virtude de que o coeficiente de trilha resultado do modelo causal da análise de trajetórias foi negativamente significativo. Assim, a pesquisa corrobora com os resultados de Andrisani e Nestle (1976), Brownell (1981), Hyatt e Prawitt (2001), Donnelly, Quirin e Bryan (2003), Wahyudin, Anisykurlillah e Harini (2011) e Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014), que ressaltavam que quanto menor o nível da Autoavaliação de Desempenho maior as chances de o auditor incorrer na aceitação do Comportamento Disfuncional na Auditoria. No entanto, confronta os resultados das pesquisas de Irawati e Mukhasin (2005); Fatimah (2012), Paino, Smith e Ismail (2012), Hehanusa (2013), Paino, Ismail e Smith (2014) e de Chairunnisa e Idrus (2015).

Em relação a hipótese H<sub>4</sub> é rejeitada pelo fato de que os resultados destacam coeficientes de trilha positivos, porém não significativos. Ainda, o resultado inconclusivo foi percebido através do coeficiente de trajetória (*Beta *standarizado**) que ficou próximo de zero (0,069), fato em que o zero indicaria a aceitação da hipótese nula predizendo que não há influência. Assim, este resultado acaba indicando praticamente a inexistência de influência do Comprometimento Organizacional no Comportamento Disfuncional na Auditoria. Entretanto, a pesquisa corrobora com o estudo de Chairunnisa e Idrus (2015), mas contraria as pesquisas de Paino, Thani e Idris (2012) e Aisyah, Sukirman e Suryandari (2014) que estabeleciam a existência de uma influência negativa do Comprometimento Organizacional do auditor na aceitação do Comportamento Disfuncional na Auditoria.

A H<sub>5</sub> foi rejeitada, em virtude de que os resultados apontaram que a AUTO.DES dos auditores independentes das Firms Big Four de auditoria da região sul do Brasil provocou uma redução da influência do Locus de Controle Externo no Comportamento Disfuncional de Auditoria e não um incremento da influência positiva do LOC.EXT no C.DISF, contrariando em parte os resultados encontrados por Ghorbanpour, Dehnavi e Heyrani (2014) em razão de que não houve mediação. Entretanto, sinaliza-se que o resultado de Ghorbanpour, Dehnavi, Heyrani (2014) também não apresentou coeficiente significativo para sustentar a relação da Autoavaliação de Desempenho e o Locus de Controle Externo.

A hipótese H<sub>6</sub> foi aceita, indicando que os auditores, à luz do Locus de Controle Interno mediante a Autoavaliação de Desempenho, apresentam influência inversamente proporcional no C.DISF, ou seja, quanto maior o nível dessas características (LOC.INT e AUTO.DES) menor as chances de ocorrência do Comportamento Disfuncional no âmbito da auditoria independente. Isto corrobora parcialmente com os achados de Ghorbanpour, Dehnavi, Heyrani (2014) que também evidenciaram uma influência negativa.

A hipótese H<sub>7</sub> foi rejeitada devido ter apresentado resultados positivos não significativos, do qual esperava-se que o comprometimento organizacional diminui-se a influência positiva do LOC.EXT do auditor no C.DISF. Corrobora assim, em partes com Paino, Thani e Idris (2012) e de Alkautsar (2014) que encontraram uma mediação positiva. Por outro lado, contraria os achados de Donnelly, Quirin e Bryan (2003) e Donnelly, Quirin, Bryan (2011). Deste modo, em razão da não significância do resultado do coeficiente de trilha alcançado, não permite-se concluir a respeito da influência da mediação do CO entre o

LOC.EXT e o C.DISF, sugerindo-se a realização de mais estudos para confirmação desta influência.

Por fim, a hipótese H<sub>g</sub> também é rejeitada, por ter registrado coeficiente positivo não significativo, do qual esperava-se que o comprometimento organizacional do auditor intensifica-se a influência negativa do LOC.INT no C.DISF, registrando ainda resultado insuficiente para estabelecer uma conclusão. Diante disso, os achados contrariam os resultados de Donnelly, Quirin e Bryan (2011), que encontraram uma mediação do CO de forma negativa do LOC.INT para o C.DISF. Desta forma, as hipóteses H<sub>7</sub> e H<sub>8</sub> não apresentaram efeito mediador sobre as variáveis do Locus de Controle (LOC.EXT e LOC.INT) no Comportamento Disfuncional de Auditoria.

De forma geral, os resultados que inferem a rejeição das hipóteses H<sub>7</sub> e H<sub>8</sub> corroboram em partes com a pesquisa desenvolvida por Akhsan e Utaminingsih (2014), que encontrou que o Comprometimento Organizacional não foi uma variável significativa na mediação da influência do locus de controle na variável de finalização antecipada dos procedimentos de auditoria, que compreende a uma determinante do Comportamento Disfuncional na Auditoria.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Em resposta ao problema de pesquisa, conclui-se que na amostra utilizada, fatores individuais do auditor de Locus de Controle Interno e de Comprometimento Organizacional não apresentam influência direta no Comportamento Disfuncional na Auditoria. Este resultado pode estar relacionado a instituição de sistemas de controle como mecanismos de governança corporativa para redução de riscos de manipulações e fraudes, bem como comportamentos oportunistas, corroborados com o estabelecimento de políticas e valores básicos das firmas, a fim de proporcionar maior comprometimento dos auditores com os objetivos e a integridade da firma.

O Locus de Controle Externo não apresentou influência significativa no Comprometimento Organizacional e na Autoavaliação de Desempenho, resultado que implica que as baixas expectativas dos auditores independentes pesquisados são percebidas no seu desempenho e no seu nível de comprometimento organizacional. Assim, denota-se que as dificuldades enfrentadas na execução de seu trabalho podem fazer com que os mesmos encontrem outras maneiras de se atingir o resultado satisfatório, por meio de comportamentos irregulares, prevalecendo interesses pessoais ao invés de promover o atendimento aos objetivos das firmas, configurando como problemas de agência.

O Locus de Controle Interno evidenciou uma influência significativamente positiva sobre a Autoavaliação de desempenho e com o comprometimento organizacional, resultados que indicam que os auditores sob esta característica tendem a se esforçar e dedicar-se mais para alcançar um bom desempenho na firma de auditoria, bem como estão comprometidos com o sucesso da organização para buscar o reconhecimento pelo seu trabalho.

Sobre o Comportamento Disfuncional na Auditoria, o Locus de Controle Externo exerce uma influência positivamente significativa, dado que implica que os auditores pesquisados que apresentam essas características são facilmente influenciados pelo ambiente (pressões, complexidade das tarefas). Em vista a dificuldade enfrentada apresentam maiores probabilidades de desenvolverem comportamentos irregulares para atingir seu objetivo pessoal, confirma a existência de comportamentos oportunistas retratados como problemas de agência.

A autoavaliação de Desempenho do auditor mostrou uma influência negativamente significativa sobre o Comportamento Disfuncional na Auditoria, resultado que sinaliza que as

expectativas de bom desempenho fazem com que os mesmos tenham menores probabilidades de agir de forma irregular no desenvolvimento de seu trabalho, atendendo aos princípios e normas contábeis, bem como aos códigos de boa governança corporativa.

Ainda, observou-se que a Autoavaliação de Desempenho fortalece uma influência negativa do Locus de Controle Interno no Comportamento Disfuncional na Auditoria, indicando que os auditores independentes pesquisados que apresentaram características individuais voltadas ao Locus de Controle Interno, seu esforço e dedicação refletem positivamente no seu nível de desempenho, fato que contribui para a obtenção de sucesso na firma, sem que auditor sinta a necessidade de estabelecer práticas disfuncionais para o alcance de seus objetivos.

Recomenda-se para futuras pesquisas a aplicação deste constructo em outras amostras, análise por meio de outras técnicas estatísticas, a inclusão de outras variáveis no modelo observadas em estudos anteriores como justiça distributiva, procedimental, stress, dentre outras e a replicação deste estudo com a finalidade de confirmar os achados não conclusivos.

## REFERÊNCIAS

- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(2), 54-68.
- Akhsan, M. F., & Utaminingsih, N. S. (2014). Pengaruh mediasi komitmen organisasi dan turnover intentions terhadap determinan perilaku premature sign off. *Accounting Analysis Journal*, 3(2).
- Alkautsar, A. 2014. Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behaviour. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2(1), 35-38.
- Aisyah, R. N., Sukirman, S., & Suryandari, D. (2014). Faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsi audit: penerimaan auditor bpk ri jateng. *Accounting Analysis Journal*, 3(1).
- Andani, N. M. S., & Mertha, I. (2014). Pengaruh time pressure, audit risk, professional commitment dan locus of control pada penghentian prematur prosedur audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(2), 185-196.
- Andrisani, P. J., & Nestel, G. (1976). Internal-external control as contributor to and outcome of work experience. *Journal of Applied Psychology*, 61(2), 156.
- Brownell, P. (1981). Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *Accounting Review*, 844-860.
- Bryan, D. O., Quirin, J. J., & Donnelly, D. P. (2011). Locus Of Control And Dysfunctional Audit Behavior. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 3(10).
- Chairunnisa, D., & Idrus, R. (2015). Pengaruh locus of control, komitmen organisasi, kinerja auditor, dan turnover intention terhadap perilaku menyimpang dalam audit. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Bidang Ilmu Ekonomi*, 1(2), 1-16.
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159-167.
- Damascena, L. G, França, R. D. & Silva, J. D. G. 2015. Relação entre Locus de Controle e Resiliência: Um Estudo com Profissionais Contábeis. In: XXXIX Encontro da ANPAD. Belo Horizonte/MG. *Anais...*, Belo Horizonte/MG.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 87-110.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2011). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 19(1).
- Dutra, M. H., Alberton, L., Camargo, R. D. C. C. P., & Camargo, R. V. W. (2013). Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 32(3), 37-55.
- Fatimah, A. (2012). Karakteristik Personal Auditor sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Hasil Audit. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, 1(1).
- Ghorbanpour, Z., Dehnavi, H. D., & Heyrani, F. (2014). Examination of Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior Using a Heuristic Model. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(1), 41-51.
- Hehanusa, M. 2013. Pengaruh Locus of Control terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit dengan Kinerja Auditor sebagai Variabel Mediasi. *Jurnal Ekonomi*, 7(2).
- Hyatt, T. A., & Prawitt, D. F. (2001). Does congruence between audit structure and auditors' locus of control affect job performance?. *The Accounting Review*, 76(2), 263-274.
- Irawati, Y., & Mukhlisin, T. A. P. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*, 929-940.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Khan, S., Panatik, S. A., & Saat, M. (2014). Dysfunctional audit behaviors: an exploratory study in Pakistan. In: 5th International Graduate Conference on Engineering Science & Humanity, Skudai Johor Bahru. *Anais...*, IGCESH-2014, 19 – 21, Universiti Teknologi Malaysia.
- Kingori, J. L. (2003). *The Reduction of Dysfunctional Audit Practices Through the Amplification of Ethical Obligation* (Doctoral dissertation, Southern Illinois University.).
- Lightner, S. M., Leisenring, J. J., & Winters, A. J. (1983). Underreporting chargeable time. *Journal of Accountancy*, 155(1), 52-57.
- McNair, C. J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653.
- Mowday, R. T., Steers, R. M., & Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224-247.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), 405-420.
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55.

- Paino, H., Thani, A., & Idris, S. (2011). Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behavior, and Effectiveness of Audit Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(12), 1344-1351.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145, 116-128.
- Public Oversight Board. 2000. *AICPA's Public Oversight Board: Panel of Audit Effectiveness*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York, NY.
- Rauterkus, S. Y., & Song, K. (2005). Auditor's reputation and equity offerings: the case of Arthur Andersen. *Financial Management*, 34(4), 121-135.
- Robbins, S. P. 1999. *Comportamento Organizacional*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs: General and applied*, 80(1), 1.
- Shapeero, M., Chye Koh, H., & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478-489.
- Siqueira, M. M. M. 2008. *Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão*. Porto Alegre: Artmed.
- Smith, W. R., & Hutton, M. R. (2011). Underreporting time: An analysis of current tax practice. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 11(1), 39-45.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: A qualitative examination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 779-812.
- Wahyudi, I.; Lucyanda, J.; Suhud, L. H. 2011. Praktik Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. *Media Riset Akuntansi*, 1(2), 125-140.
- Wahyudin, A., Anisykurlillah, I., & Harini, D. (2011). Analisis dysfunctional audit behavior: sebuah pendekatan karakteristik personal auditor. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 3(2).
- Weningtyas S.; Doddy S.; Hanung T. 2007. Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi*, 9, Padang.