


Mediação de fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o locus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor


Mediation of environmental, personal and social factors in the relationship between the external locus of control and the dysfunctional audit behavior

Mediación de factores ambientales, personales y de socialización en la relación entre el locus de control externo y el comportamiento disfuncional del auditor

Leila Chaves Cunha*

Doutora em Ciências Contábeis e Administração (FURB)
Professora do Serviço Nacional de Aprendizagem
Comercial (SENAC), Rio do Sul/SC, Brasil
leilacunha1510@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-8496-7985> 

Paulo Roberto da Cunha

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB)
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências
Contábeis (FURB) e do Departamento de Ciências Contábeis
(UDESC), Blumenau/SC, Brasil
pauloccsa@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-5805-9329> 

Endereço do contato principal para correspondência*

Rua Luiz Gavioli, nº 300, Bairro Taboão, CEP: 89160-473– Rio do Sul/SC, Brasil

Resumo

Esta pesquisa tem por objetivo analisar a influência do locus de controle externo sobre o comportamento disfuncional do auditor, mediada conjuntamente por fatores ambientais, pessoais e de socialização. O estudo aborda os aspectos comportamentais no contexto da auditoria. Para alcançar os objetivos propostos realizou-se pesquisa do tipo levantamento, descritiva, com abordagem quantitativa dos dados. Participaram da pesquisa 163 auditores independentes do Brasil, com cadastro no Conselho Federal de Contabilidade. A relação entre os constructos foi analisada aplicando-se a técnica de modelagem de equações estruturais (MEE). Os resultados evidenciam que os fatores ambientais, pessoais e de socialização afetam conjuntamente a relação entre o locus de controle externo e o comportamento disfuncional. Deste modo, conclui-se que os resultados apresentados neste estudo podem proporcionar aos órgãos reguladores da área da auditoria, assim como às firmas de auditoria, subsídios para avaliar a qualidade dos serviços prestados, na perspectiva comportamental.

Palavras-chave: Qualidade da auditoria; Comportamento disfuncional; Fatores ambientais; Fatores pessoais; Fatores de socialização

Abstract

This research aims to analyze the influence of the locus of external control on dysfunctional audit behavior, mediated by environmental, personal and social factors. The study broaches behavioral aspects in the context of the audit. In order to reach the proposed objective, a descriptive survey was carried out, with a quantitative approach to data analysis. A total of 163 independent auditors registered in the Brazilian Federal Accounting Council took part in the survey. The relationship between the constructs is analyzed by applying the Structural Equation Modeling technique (SEM). The results evident that environmental personal and social factors affect the relationship between the locus of control and the dysfunctional behavior. In this way, it can be concluded that the results presented in this study can provide the regulatory agencies of the audit area, as well as the audit firms, subsidies to evaluate the quality of services provided considering a behavioral perspective.

Keywords: Audit quality; Dysfunctional behavior; Environmental factors; Personal factors; Socialization factors

Resumen

Esta investigación tiene por objetivo analizar la influencia del locus de control externo sobre el comportamiento disfuncional del auditor, mediada conjuntamente por factores ambientales, personales y de socialización. El estudio aborda los aspectos conductuales en el contexto de la auditoría. Para alcanzar los objetivos propuestos se realizó investigación del tipo levantamiento, descriptivo, con abordaje cuantitativo de los datos. Participaron en la encuesta 163 auditores independientes de Brasil, con registro en el Consejo Federal de Contabilidad. La relación entre los constructos fue analizada aplicando la técnica de modelado de ecuaciones estructurales (MEE). Los resultados evidencian que los factores ambientales, personales y de socialización afectan conjuntamente la relación entre el locus de control y el comportamiento disfuncional. De este modo, se concluye que los resultados presentados en este estudio pueden proporcionar a los órganos reguladores del área de la auditoría, así como a las firmas de auditoría, subsidios para evaluar la calidad de los servicios prestados, en la perspectiva conductual.

Palabras clave: Calidad de la auditoría; Comportamiento disfuncional; Factores ambientales; Factores personales; Factores de socialización

1 Introdução

Nas pesquisas sobre o comportamento disfuncional do auditor identifica-se a avaliação da influência conjunta de fatores ambientais e pessoais (Otley & Pierce, 1996b; Lautania, 2011; Yuen, Philip, Law, Lu & Guan, 2013) e de fatores ambientais e de socialização (Lord & Dezoort, 2001). Porém, não se verifica estudos que avaliam a influência conjunta de fatores ambientais, pessoais e de socialização no comportamento disfuncional do auditor. Deste modo, considera-se que o comportamento do auditor, no ambiente organizacional, pode ser influenciado conjuntamente por fatores ambientais, pessoais e de socialização.

Comportamento disfuncional são ações de auditores que resultam em auditorias desqualificadas ou que reduzem a qualidade da auditoria (Paino, Ismail & Smith, 2010). O comportamento disfuncional, no contexto da auditoria, passa a ser avaliado por diferentes pesquisadores, considerando os seguintes tipos de comportamentos: assinatura prematura das contas, subnotificação de tempo e alteração/substituição de procedimentos de auditoria (Lautania, 2011; Paino, Ismail & Smith, 2014; Alkautsar, 2014).

Quando um auditor não emite relatório de auditoria modificado ou qualificado, as demonstrações financeiras auditadas são potencialmente enganosas para os usuários (Francis, 2004). No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) estabelece critérios de controle de qualidade interno e externo (Instrução CVM n. 308/99). No entanto, o escândalo de corrupção da Petrobrás levou as empresas de auditoria a serem questionadas pela CVM quanto a seu posicionamento sobre as demonstrações financeiras da estatal, aprovadas sem ressalvas até o terceiro trimestre de 2014 (O Estado de São Paulo, 2015). Isso indica que a qualidade da auditoria não pode ser facilmente medida e avaliada, o que a torna potencialmente sensível ao comportamento dos indivíduos.

As pesquisas sobre o comportamento disfuncional, no contexto da auditoria, identificam que fatores pessoais influenciam o comportamento disfuncional do auditor, e um desses fatores é o locus de controle, que tem sido utilizado para explicar o comportamento humano em contextos organizacionais (Donnelly, Quirin & O'Bryan, 2011; Lautania, 2011). O locus de controle é um conceito com concepções baseadas na Teoria da Aprendizagem Social (Rotter, 1966), e busca características relativas à percepção das pessoas sobre a fonte de controle dos acontecimentos em que são envolvidas, pois um indivíduo pode perceber-se como controlador dos acontecimentos (locus de controle interno) ou como sendo controlado por fatores externos a ele, como outras pessoas, o destino, o acaso e a sorte (locus de controle externo) (Dela Coleta, 1987).

No entanto, além dos fatores ambientais e pessoais, identifica-se na literatura que as pressões exercidas pelos membros da equipe de auditoria também influenciam no comportamento disfuncional. Kelley e Margheim (1990) verificaram como as características dos membros da equipe de auditoria podem moderar os efeitos disfuncionais da pressão do orçamento de tempo. Lord e DeZoort (2001) examinaram os efeitos da pressão dos superiores e dos pares sobre as decisões dos auditores para assinar prematuramente as demonstrações financeiras que apresentavam distorções relevantes.

Destaca-se que os fatores relacionados aos aspectos sociais evidenciados na literatura, no ambiente de auditoria, limitam-se à observação da pressão dos superiores e dos pares no ambiente de trabalho (Kelley & Margheim, 1990; Lord & Dezoort, 2001). Nesta pesquisa, porém, busca-se avaliar a socialização organizacional com base na teoria da socialização, cuja proposição refere-se à pressão que vem dos costumes, na maneira como os contratos são celebrados e executados, da conformidade com as regras, que por não serem sancionadas, nem direta, nem indiretamente por nenhum código, são menos imperativas (Durkheim, 1995).

Neste contexto, o objetivo da pesquisa é analisar a influência do locus de controle externo no comportamento disfuncional do auditor, mediada conjuntamente por fatores ambientais, pessoais e de socialização.

As pesquisas sobre o comportamento disfuncional do auditor, evidenciadas na literatura,

identificam fatores pessoais, ambientais e sociais como antecedentes do comportamento disfuncional do auditor. No entanto, não se identificou a influência conjunta desses fatores no comportamento disfuncional do auditor. Além disso, não se identificou a aplicação de um constructo para avaliar o fator de socialização.

No aspecto prático, este estudo se justifica por contribuir com os órgãos de classe profissionais e com as firmas de auditoria na medida em que apresenta a possibilidade de se avaliar a qualidade dos serviços de auditoria na perspectiva comportamental. Ao se identificar os fatores que influenciam o comportamento disfuncional do auditor, é possível, às firmas de auditoria, aplicar políticas de desenvolvimento profissional que melhorem o comportamento disfuncional, tendo como consequência, maior qualidade dos serviços prestados.

2 Relação Direta do Locus de Controle Externo e as Variáveis da Pesquisa

O constructo locus de controle de Rotter (1966) pretende explicar a percepção das pessoas sobre quem ou o que controlam as ocorrências de sua vida. Os resultados de estudos sugerem que consequências positivas para o sujeito estão associadas à crença no controle predominantemente interno, ou seja, pelo próprio sujeito.

Os indivíduos adquirem percepções sobre os acontecimentos para explicar os motivos pelos quais os fatos ocorrem em suas vidas por meio da aprendizagem social. O locus de controle é abordado por Rotter como uma forma de explicar, dependendo da personalidade, as crenças que as pessoas possuem sobre a fonte do reforço: se advém de seu próprio comportamento ou por forças externas (Figueredo, 2005). Para o indivíduo que crê ser controlado por fatores externos tais como o acaso, a sorte ou outras pessoas, a probabilidade de alcançar uma meta desejada é menor, já que ele se esforça menos neste sentido (Dela Coleta, 1992).

O locus de controle tem sido amplamente utilizado em pesquisas comportamentais para explicar o comportamento humano em contextos organizacionais e tem sido identificado como um antecedente para diferentes comportamentos (Donnelly et al., 2011).

Os comportamentos disfuncionais são meios para o auditor manipular o processo de auditoria para atingir o objetivo de desempenho individual. A redução da qualidade de auditoria resultante das ações pode ser vista como um sacrifício necessário para que o indivíduo possa sobreviver no ambiente de auditoria. Espera-se que quanto maior o locus de controle externo do indivíduo, mais provavelmente ele aceitará o comportamento disfuncional (Donnelly, Quirin & O'Bryan, 2003).

Os estudos de Donnelly et al. (2003, 2011); Paino et al. (2014); Gorbanpour, Dehnavi e Heyrani (2014) identificaram que auditores que exibem tendências externas do locus de controle são mais suscetíveis a revelar maior aceitação do comportamento disfuncional, e que o locus de controle externo tem impacto negativo sobre o comprometimento organizacional. Sant'ana e Cunha (2016) e Mangiwa, Bandang, Ridwan, Ashari e Lobo (2017) identificaram relação positiva entre o locus de controle e comportamento disfuncional. Kartasari, Tjaraka e Sudaryati (2018), também identificaram relação positiva entre o locus de controle externo e o comportamento disfuncional de auditores. Esta condição ocorre porque os indivíduos que têm um locus de controle externo são indivíduos que acreditam que podem controlar eventos e resultados, incluindo comportamento disfuncional.

Embora o locus de controle não tenha sido avaliado com a variável ambiental pressão do orçamento de horas, identificou-se relação positiva com outros fatores ambientais (Furnham & Drakeley, 1993; Damascena, França & Silva, 2016).

Os estudos sobre a relação do locus de controle com a socialização organizacional não são identificados no contexto da auditoria. No entanto, observa-se que Lee (2013) verificou que há influência positiva do locus de controle interno na socialização organizacional de bancários. Da mesma forma, Büttgen, Schumann e Ates (2012) identificaram que as atividades de socialização influenciaram positivamente os prestadores de serviços com locus de controle interno. Considerando-se que as pesquisas indicam relação positiva entre o locus de controle interno com a socialização, a relação do locus de controle externo poderá ser negativa. Deste modo, apresentam-se as hipóteses H1; H2; H3 e H4:

H1: Há uma relação positiva entre o locus de controle externo e o comportamento disfuncional dos auditores.

H2: Há uma relação positiva entre o locus de controle externo e a pressão do orçamento de horas.

H3: Há uma relação negativa entre o locus de controle externo e o comprometimento organizacional.

H4: Há uma relação negativa entre o locus de controle externo e a socialização organizacional.

2.1 Relação entre os fatores ambientais, pessoais e de socialização com o comportamento disfuncional do auditor

A partir do trabalho de Rhode (1978), soube-se que o fator motivador primário para o descumprimento de um procedimento de auditoria foi, entre outros, a pressão do orçamento do tempo (Alderman & Deitrick, 1982). Os resultados encontrados por Alderman e Deitrick (1982) confirmam que o

orçamento de tempo é de fato paradoxal, pois ao mesmo tempo em que apresentam muitas características benéficas, eles são percebidos como tendo a capacidade de fazer com que alguns auditores atuem de forma não profissional, em determinadas situações.

Estudos de Kelley e Marghein (1990) demonstram que maior quantidade de pressão resultou num aumento do comportamento disfuncional; Otley e Pierce (1996b) concluíram que em termos gerais, a resposta provável dos sêniores para orçamentos apertados mostrou maior tendência a subnotificação de tempo e redução da qualidade da auditoria. Mangiwa et al. (2017) verificaram que a pressão do orçamento de tempo tem efeito positivo sobre o comportamento disfuncional dos auditores. Putu, Rasmini, Budiarta e Widanaputra (2020) identificaram que a pressão do orçamento de tempo está consistentemente relacionada ao comportamento disfuncional, pois é uma condição em que o auditor é obrigado a realizar seu trabalho com eficiência, mas, com restrição de tempo, em um orçamento de horas apertado e rígido. Sendo assim, quanto maior a pressão do orçamento de horas, maior tendência do auditor a se comportar de forma disfuncional.

De acordo com Allen e Meyer (1990) o modelo de comprometimento apresenta três abordagens que foram denominadas como comprometimento afetivo, de continuidade e normativo. Embora o que há em comum a essas abordagens seja a ligação entre o empregado e a organização, a natureza dessa ligação é diferente. Sendo assim, Meyer, Allen e Smith (1993) assumem que a visão de comprometimento organizacional é baseada nos seguintes conceitos: a) comprometimento afetivo: é o desejo em permanecer na organização em função de seus sentimentos de desafios e conforto; b) comprometimento de continuidade: o empregado reconhece que os custos em deixar a organização seriam elevados, em função da magnitude dos investimentos; c) comprometimento normativo: é a obrigação em permanecer na organização, fruto de sentimento de lealdade.

Autores como Paino, Thani e Idris (2011); Donnelly et al. (2011); e, Ghorbanpour et al. (2014) pesquisaram a relação entre o comprometimento organizacional e o comportamento disfuncional e identificaram que o comprometimento organizacional foi associado com níveis mais baixos de comportamento disfuncional.

Com base em revisão da literatura sobre socialização organizacional, Taormina (1997) propõe quatro dimensões formada por domínios, definidas como uma esfera de influência ou atividade. As quatro dimensões são o treinamento, o entendimento, o apoio do colega de trabalho e as expectativas futuras.

O treinamento é o ato, processo ou método pelo qual se adquire qualquer tipo de habilidade funcional ou capacidade necessária para executar um trabalho específico. O treinamento pode ser formal ou informal. O entendimento é o poder ou a capacidade de aplicar conceitos com base em ideias claras da natureza, significado ou explicação de alguma coisa. O apoio do colega de trabalho é o sustento emocional, moral ou instrumental, que é fornecido sem compensação financeira por outros funcionários da organização, com o objetivo de aliviar a ansiedade, medo ou dúvida. A expectativa futura é a medida em que se antecipa ao empregado a possibilidade de uma gratificante carreira na organização. Este domínio envolve a aceitabilidade de aspectos que facilitam o desejo do empregado em permanecer na organização (Taormina, 1997).

No que se refere à relação entre a socialização organizacional e o comportamento disfuncional do auditor, observa-se que as pesquisas no ambiente da auditoria tratam da socialização, mas com base em aspectos relacionados à estrutura da liderança e considerações da liderança (Otley & Pierce, 1996b), pressão de conformidade exercida por auditores sêniores e pressão à obediência exercida pelos parceiros de auditoria (Lord & Dezoort, 2001) e estilo da liderança (Pierce & Sweeney, 2004).

Nesta pesquisa, utiliza-se o constructo da socialização organizacional, que é um tipo de socialização. Identifica-se na literatura pesquisas que verificaram a influência da socialização organizacional em outros ambientes organizacionais. Lee (2013) demonstraram que o lócus de controle interno tem influência positiva na socialização organizacional e que o lócus de controle e socialização organizacional podem interagir para influenciar a identificação organizacional. No contexto da auditoria, Lord e DeZoort (2001) verificaram os efeitos da influência da pressão social sobre as decisões dos auditores, e se identificou diferença significativa nas estimativas dos saldos das contas de auditoria dos auditores que tiveram mais influência social. Diante do exposto, apresenta-se o enunciado das seguintes hipóteses:

H5: Há uma relação positiva entre a pressão do orçamento de horas e o comportamento disfuncional do auditor.

H6: Há uma relação negativa entre o comprometimento organizacional e o comportamento disfuncional do auditor.

H7: Há uma relação positiva entre a socialização organizacional e o comportamento disfuncional do auditor.

2.2 Mediação dos fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor

Quanto à mediação de fatores pessoais (comprometimento organizacional) entre o lócus de controle e o comportamento disfuncional do auditor, Donnelly et al. (2003) identificaram que há influência positiva na moderação da variável comprometimento organizacional na relação entre o lócus de controle e a intenção

de mudança, no comportamento disfuncional. Ghorbanpour et al. (2014) identificaram que existe impacto do *locus* de controle sobre o comprometimento organizacional, porém não identificaram impacto do *locus* de controle sobre a aceitação do comportamento disfuncional mediado pelo comprometimento organizacional. Paino et al. (2014) previam haver efeito positivo da mediação do comprometimento organizacional, da intenção de mudança e do autodesempenho de auditores na relação entre o *locus* de controle e do comportamento disfuncional. Diante do exposto, entende-se que a mediação do comprometimento organizacional precisa ser mais explorada.

No que se refere à mediação do fator de socialização (socialização organizacional), na relação entre o *locus* de controle e o comportamento disfuncional do auditor, observa-se que não se identificou na literatura pesquisas no ambiente da auditoria utilizando o constructo de socialização organizacional aplicada neste estudo. No entanto, Lee (2013) investigou o efeito mediador da socialização organizacional na relação entre o *locus* de controle e a identificação organizacional de bancários e verificou que a socialização organizacional tem um efeito mediador positivo entre *locus* de controle interno e identificação organizacional. Lord e DeZoort (2001) avaliaram os efeitos da influência da pressão social sobre as decisões dos auditores, e se identificou uma diferença significativa nas estimativas dos saldos das contas de auditoria das pessoas que tiveram mais influência social. Deste modo, apresenta-se a seguinte hipótese: *H8: fatores ambientais, pessoais e de socialização medeiam conjuntamente a relação entre o locus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor*

Na Figura 1 apresenta-se o modelo teórico avaliado neste trabalho, bem como as hipóteses da pesquisa.

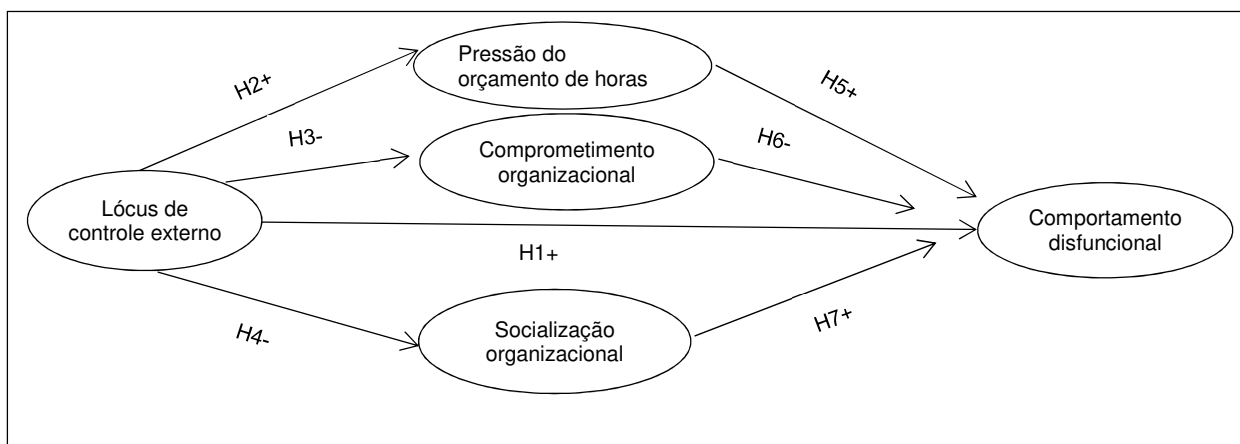


Figura 1: Representação gráfica da pesquisa

Fonte: elaboração própria.

Na Figura 1 evidencia-se a relação das variáveis investigadas neste estudo, em que se avalia a relação direta do *locus* de controle com o comportamento disfuncional do auditor; a relação do *locus* de controle com as variáveis que representam os fatores ambientais, pessoais e de socialização; bem como, a relação dos fatores ambientais, pessoais e de socialização com o comportamento disfuncional do auditor. Indica também a relação do *locus* de controle com o comportamento disfuncional do auditor, mediada conjuntamente pelos fatores ambientais, pessoais e de socialização (H8).

Pesquisas recentes sobre os fatores que influenciam o comportamento do auditor vêm sendo realizadas, porém utilizam outras variáveis ou outras relações, que não as previstas neste estudo, como preditoras deste comportamento. Goenawane e Indarto (2021) avaliaram o comprometimento organizacional como variável moderadora entre as variáveis complexidade de auditoria e estresse no trabalho com o comportamento disfuncional de auditores.

Santos e Cunha (2021) avaliaram a inter-relação da influência dos fatores confiança (pessoal), pressão de tempo (ambiental) e complexidade (de tarefa) no julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria. Bonabi Ghadim e Hafezi (2021) pesquisaram o efeito da espiritualidade no local de trabalho no comportamento disfuncional do auditor e na qualidade da auditoria.

3 Procedimentos Metodológicos

Quanto ao tipo de estudo, trata-se de uma pesquisa descritiva. A pesquisa foi desenvolvida por meio de levantamento ou *survey*, e quanto à abordagem do problema, utiliza-se o método quantitativo. O instrumento de coleta de dados é o questionário.

A população consiste em auditores independentes com cadastro no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), totalizando 2.927 auditores. Para a coleta de dados, várias ações foram realizadas, como contato com a Câmara de Desenvolvimento Profissional e setor de registro do CFC, com o Instituto

Brasileiro de Auditores Independentes (Ibracon), com as *big four* e para 11 outras firmas de auditoria independente do Brasil e contato com Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

Diante do baixo número de respondentes, buscou-se novamente outra ação que foi a de entrar em contato diretamente com cada auditor por meio da rede de conexão profissional LinkedIn. A rede de conexões LinkedIn vem sendo utilizada por pesquisadores como ferramenta de coleta de dados (Tubenchlak, Faveri, Zanini & Goldszmid, 2014; Jacomoss, Morano, Barrichello & Rafalski, 2014). Dos 2.927 auditores, verificou-se que 805 são cadastrados no LinkedIn. Então, encaminhou-se o convite de conexão para eles. Destaca-se que o sistema *LinkedIn* permite encaminhar link com pesquisas somente após o participante aceitar o convite de conexão. Sendo assim, do total de 805 auditores que possuem cadastro no *LinkedIn*, 455 aceitaram o convite, para os quais se encaminhou a solicitação de participação na pesquisa, juntamente com o link do questionário. Este processo ocorreu no período de 22 de outubro/2016 a fevereiro/2017. Com essa ação o número total de questionários respondidos foi de 167. No entanto, quatro auditores não concordaram em participar da pesquisa, totalizando uma amostra de 163 questionários válidos.

O tamanho da amostra, considerado nesta pesquisa, é aquele que atenda a recomendação para a técnica estatística de análise dos dados, que é a modelagem de equações estruturais aplicadas no software *SmartPLS*. Sendo assim, Hair, Hult, Ringle e Sarstedt (2017) preveem que o cálculo da amostra pode ser realizado no software *G*Power Program*, e o cálculo é realizado com grau de confiabilidade da amostra de 95%. Após a realização do cálculo, o resultado aponta uma amostra mínima de 85 auditores. No entanto, Ringle, Silva e Bido, (2014) sugerem que para se ter um modelo mais consistente é interessante usar o dobro ou o triplo desse valor. O número de retorno que se obteve nesta pesquisa foi de 163 respondentes, muito próximo do dobro do valor apontado.

O constructo do lócus de controle é verificado utilizando-se o questionário proposto por Rotter (1966), que foi modificado por Levenson (1973) e adaptado para o contexto brasileiro por Dela Coleta (1987). A pressão do orçamento de horas é medida com três indicadores utilizados na pesquisa de Otley e Pierce (1996a) e, para adequar o questionário às necessidades da análise fatorial, inclui-se um novo indicador retirado da pesquisa realizada por Pierce e Sweeney (2004). Para a identificação do comprometimento organizacional, utilizou-se o questionário desenvolvido por Meyer et al. (1993), cuja adequação para o contexto brasileiro foi realizada por Medeiros (1997). Para a socialização organizacional, utilizou-se o questionário desenvolvido por Taormina (2004). Quanto à variável utilizada para identificar o comportamento disfuncional, utiliza-se o questionário adaptado por McNamara e Liyanarachchi (2008).

Destaca-se que nesta pesquisa as variáveis latentes são formadas por subvariáveis, o que permite realizar-se a avaliação das relações em modelos de ordem superior. De acordo com Hair et al. (2017) os modelos de primeira ordem consideram uma única camada de constructos, mas também podem ser operacionalizados em níveis mais elevados de abstração, denominados modelos de ordem superior ou modelos de componentes hierárquicos. No entanto, a aplicação do modelo de segunda ordem é possível desde que a teoria apoie esta etapa.

Nesta pesquisa, as variáveis lócus de controle externo, comportamento disfuncional do auditor, comprometimento organizacional e socialização organizacional apresentam constructos de ordem superior, o que permite avaliar o modelo estrutural de primeira ordem.

Para avaliar os objetivos propostos neste estudo utiliza-se a técnica da Modelagem de Equações Estruturais (MEE), que segundo Hair, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009), a MEE tornou-se atraente para pesquisadores por prover condições de testar uma teoria expressa em termos de variáveis e constructos latentes. A análise dos dados é realizada pelo método de estimação da MEE de Mínimos Quadrados Parciais (*Partial Least Squares*) (MEEPLS) que realiza a avaliação do MEE por partes, também denominado *Partial Least Squares – Path Modeling* - PLS-PM (Bido, Silva, Souza & Godoy, 2010) e o software utilizado é o *SmartPLS*.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

Os resultados, no que se refere ao perfil dos auditores participantes da pesquisa, demonstram que 79,7% dos auditores que responderam a pesquisa são do sexo masculino. Para melhor elucidar esta questão, verificou-se na relação de auditores independentes com cadastro no CFC a proporção de homens e mulheres e se identificou que dos 2.927 auditores, 78,9% são homens, demonstrando assim que no Brasil há predominância de homens no ambiente da auditoria.

Ainda, verificou-se que 47,9% são auditores que trabalham em firmas de auditoria *big four*. Quanto à idade, observa-se que a idade mínima dos auditores é de 24 anos e a máxima é de 70 anos. Quanto às funções com maior representatividade, tem-se de sócio (37,4%) e de gerente (36,8%). Quanto à experiência, observa-se que 34,4% dos auditores que responderam a pesquisa têm até 9 anos de experiência na área e 34,4% têm entre 10 e 19 anos.

Para identificar o comportamento disfuncional mais evidenciado entre os auditores que responderam a pesquisa, calculou-se a média das subvariáveis, e a média mais alta (2,46) refere-se à subvariável subnotificação das horas, indicando que na percepção dos auditores esse foi o comportamento

em que eles mais se envolveram. Tais resultados convergem com os encontrados por Donnelly et al. (2003; 2011); Shapeero, Chye Koh e Killough (2003); e Paino et al. (2014), pois também identificaram que o comportamento disfuncional mais evidenciado foi a subnotificação das horas.

Para realizar a análise fatorial confirmatória é necessário verificar a consistência interna, a validade convergente e a validade discriminante do modelo de mensuração.

O modelo da variável *lôcus de controle externo* é formado por duas subvariáveis que são o *lôcus de controle externo – acaso (LCEA)* e o *lôcus de controle externo – poderosos (LCEP)*. Quanto à validade discriminante, atende ao critério de *Fornell-Larcker*. Quanto à validade discriminante, avalia-se pelo critério de *Heterotrait-monotrait (HTMT)*. De acordo com *Dela Coleta (1987)*, no questionário original de *Rotter (1977)* as subvariáveis *lôcus de controle externo – acaso* e *lôcus de controle externo – poderosos* recebem tratamento unificado e em pesquisas posteriores isso também ocorre (*Donnelly et al., 2011; Lautania, 2011; Paino et al., 2014; Ghorbanpour et al., 2014*), opta-se por avaliar a variável *lôcus de controle externo* como uma única variável de primeira ordem.

A variável *comportamento disfuncional do auditor* é composta pelas subvariáveis *assinatura prematura das contas (CDAPC)*, *alteração/substituição dos procedimentos de auditoria (CDASPA)* e *subnotificação das horas (CDSH)*. Após avaliar a carga fatorial, a validade discriminante, o critério de *Fornell-Larcker*, quanto de *HTMT*, todas as subvariáveis que formam a variável *comportamento disfuncional* se mantiveram no constructo.

Quanto à variável *comprometimento organizacional*, ao se avaliar a validade discriminante entre os constructos, observa-se que a raiz quadrada de cada constructo é maior do que a relação entre eles, atendendo ao critério de *Fornell-Larcker*. Porém, a validade discriminante pelo critério de *Heterotrait-monotrait (HTMT)* da subvariável *comprometimento organizacional instrumental (COI)* com a subvariável *comprometimento organizacional normativo (CON)* é maior do que 1,0. Como não há base teórica para transferir as questões para outra subvariável, *Hair et al. (2017)* sugerem que se retire do modelo a subvariável que não atende ao critério *HTMT*. Deste modo, retira-se a subvariável *comprometimento organizacional instrumental (COI)* do modelo.

Ao se avaliar a variável *socialização organizacional*, que apresenta variável de segunda ordem, verifica-se que as subvariáveis *auxílio dos colegas de trabalho (SOAC)*; *entendimento (SOE)*; e *expectativa futura (SOEF)* apresentam confiabilidade composta acima do parâmetro estabelecido. Após os ajustes, observa-se que para a validação da variável *socialização organizacional (SO)* torna-se necessária a retirada do modelo das subvariáveis *entendimento (SOE)* e *treinamento (SOT)*, pois apresentaram confiabilidade composta acima de 0,95. Além disso, os valores dos critérios da validade discriminante (*Fornell-Larcker* e *HTMT*) estavam acima do limite estabelecido. Portanto, permanecem as questões que representam as subvariáveis *socialização organizacional auxílio dos colegas de trabalho (SOAC)* e *socialização organizacional expectativas futuras (SOEF)*.

Para avaliar o modelo estrutural verifica-se os seguintes indicadores: a) *colinearidade*; b) *coeficientes do modelo estrutural de caminho*; c) *coeficiente de determinação (valor do R²)*; d) *tamanho do efeito do f²*; e) *Blindfolding and Predictive Relevance (relevância preditiva)*, que é o valor de *Q²*; e f) *efeito do tamanho de q²*. Os limites dos critérios da avaliação do modelo estrutural são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1

Indicadores da avaliação do modelo estrutural

Variável exógena	R ²	Q ²	Variável endógena	Coefficiente de caminho	Sig. p-value	VIF	f ²	q ²
LCE	0,301	0,151	CD	0,101	0,024	1,160	0,012	
	0,066	0,035	COA	-0,257	0,000	1,000	0,071	
	0,029	0,003	CON	-0,170	0,136	1,000	0,030	
LCE	0,103	0,057	POH	0,321	0,000	1,000	0,115	
	0,013	0,007	SOAC	0,114	0,115	1,000	0,013	
	0,002	-0,019	SOEF	0,039	0,371	1,000	0,002	
COA				-0,177	0,024	1,739	0,026	0,008
COM				0,111	0,179	1,625	0,011	0,005
POH	0,301	0,151	CD	0,336	0,000	1,244	0,130	0,058
SOAC				0,421	0,001	2,958	0,086	0,039
SOEF				-0,336	0,020	2,915	0,055	0,019

LCE: *lôcus de controle externo*; **CD:** *comportamento disfuncional*; **COA:** *comprometimento organizacional afetivo*; **CON:** *comprometimento organizacional normativo*; **POH:** *pressão do orçamento de horas*; **SOAC:** *socialização organizacional auxílio dos colegas*; **SOEF:** *socialização organizacional expectativas futuras*.

Fonte: dados da pesquisa.

A *colinearidade* é avaliada pelo fator de inflação de variância (*VIF*) e os resultados indicam que os valores de *VIF* atendem os limites de 0,2 e 5, demonstrando que não há níveis críticos de *colinearidade* entre os constructos.

A *variância das variáveis endógenas* é avaliada por meio do *coeficiente de determinação (R²)*, em

que se busca explicar a capacidade de previsão do modelo.

Quanto aos valores de f^2 , observa-se que os efeitos das variáveis pressão do orçamento de horas (POH) (0,115) e comportamento disfuncional (0,130) são considerados médios. Os demais efeitos são considerados baixos.

O valor de Q^2 para a subvariável socialização organizacional expectativas futuras (SOEF) está abaixo de zero (-0,019), portanto, essa subvariável não tem relevância preditiva para o constructo endógeno. Já as demais variáveis apresentam valores acima de zero, indicando que contribuem para o constructo.

Os efeitos da variável comprometimento organizacional afetivo (-0,002), comprometimento organizacional normativo (0,005), pressão do orçamento de horas (0,058), socialização organizacional auxílio dos colegas (0,039) e socialização organizacional expectativas futuras (0,019), são considerados pequenos.

4.1 Apresentação dos resultados

Nesta subseção apresentam-se os resultados encontrados e avaliam-se as relações previstas na pesquisa. Destaca-se que as relações são avaliadas considerando-se as variáveis de primeira ordem (figura 2).

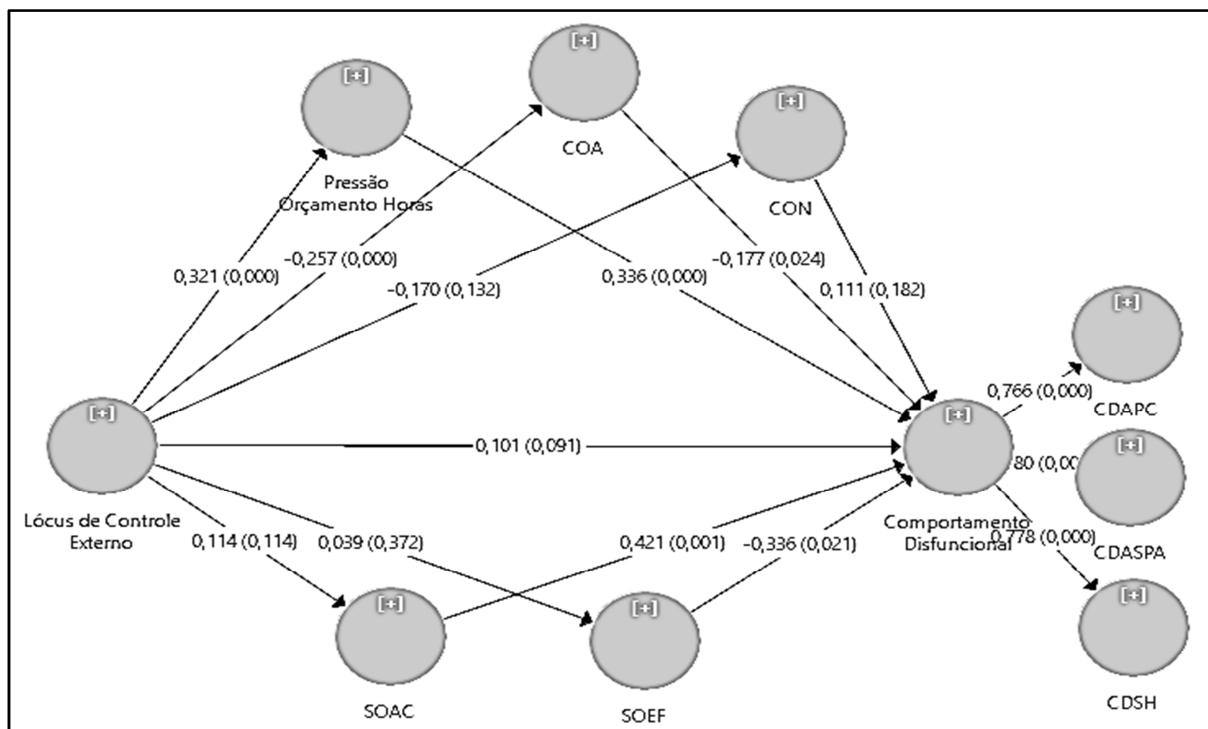


Figura 2 – Modelo estrutural com variáveis de primeira ordem

Fonte: Dados da pesquisa.

COA: comprometimento organizacional afetivo; **CON:** comprometimento organizacional normativo; **CDAPC:** comportamento disfuncional assinatura prematura das contas; **CDASPA:** comportamento disfuncional alteração/substituição dos procedimentos de auditoria; **CDSH:** comportamento disfuncional subnotificação das horas; **SOAC:** socialização organizacional auxílio dos colegas; **SOEF:** socialização organizacional expectativas futuras.

Ao se verificar o valor preditivo da variável exógena lócus de controle externo sobre as variáveis endógenas, identifica-se que o lócus de controle externo exerce maior poder preditivo sobre a variável pressão do orçamento de horas (LCE->POH=0,321; p -value=0,000), seguido da subvariável comprometimento organizacional afetivo (LCE->COA= - 0,257; p -value=0,000). A relação com as demais variáveis não é significativa.

Quanto à relação das variáveis exógenas com a variável comportamento disfuncional, observa-se que a subvariável com maior poder preditivo é a socialização organizacional auxílio dos colegas (SOAC -> CD = 0,421; p -value = 0,001), seguida da variável pressão do orçamento de horas (POH->CD = 0,336; p -value = 0,000) e a variável socialização organizacional expectativas futuras (SOEF->CD = -0,336; p -value = 0,021), por fim a subvariável comprometimento organizacional afetivo (COA->CD = -0,177; p -value = 0,024).

Quanto à subvariável socialização organizacional auxílio dos colegas (SOAC), apresenta relação positiva com o comportamento disfuncional, enquanto que a socialização expectativas futuras (SOEF), apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional. A diferença entre as relações pode estar

relacionada ao fato de que o auxílio dos colegas de trabalho (SOAC) é vista como uma atividade que está principalmente relacionada às necessidades emocionais dos funcionários e a socialização organizacional expectativas futuras (SOEF) é definida como a medida em que um empregado prevê ter uma carreira gratificante na organização (Taormina, 1997).

Na Tabela 2 apresenta-se a avaliação da mediação de fatores ambientais (pressão do orçamento de horas), pessoais (comprometimento organizacional) e de socialização (socialização organizacional) na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor.

Tabela 2

Mediação de fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor

Variável exógena	Variável endógena	Coefficiente de caminho	Sig. p-value	Efeito indireto	Sig. p-value
Mediação					
LCE	CD	0,101	0,091		
	POH	0,321	0,000		
	COA	-0,257	0,000		
	COM	-0,170	0,132		
	SOAC	0,114	0,114		
	SOEF	0,039	0,372	0,169	0,000
POH		0,336	0,000		
COA		-0,177	0,024		
COM	CD	0,111	0,182		
SOAC		0,421	0,001		
SOEF		-0,336	0,021		

LCE: lócus de controle externo; **CD:** comportamento disfuncional; **COA:** comprometimento organizacional afetivo; **CON:** comprometimento organizacional normativo.

Fonte: dados da pesquisa.

A mediação dos fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional no efeito direto entre a variável lócus de controle externo (LCE) e o comportamento disfuncional (CD) é de 0,101 com grau de significância de 0,091 e o efeito indireto é de 0,169 ($p\text{-value}=0,000$). Deste modo, trata-se de mediação completa, pois o efeito direto (0,101; $p\text{-value}=0,091$) não é significativo e o efeito indireto (0,169; $p\text{-value}=0,000$) é significativo e apontam para a mesma direção (positivos), indicando que a relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional depende das variáveis mediadoras (Hair et al., 2017).

Observa-se que o valor da relação do lócus de controle externo (LCE) com o comportamento disfuncional, quando avaliada com apenas uma das variáveis mediadoras é significativo, no entanto quando avaliado considerando-se a mediação de todas as variáveis conjuntamente o valor não é significativo. Esse resultado demonstra que o impacto do lócus de controle externo é transferido para as variáveis mediadoras (fatores ambientais, pessoais e de socialização), quando avaliados conjuntamente.

4.2 Discussão dos resultados

Nesta subseção apresenta-se a discussão dos resultados, onde primeiramente apresenta-se a relação direta do lócus de controle e as variáveis da pesquisa; em seguida discute-se a relação direta entre os fatores ambientais, pessoais e de socialização com o comportamento disfuncional do auditor; e, por fim, discute-se a mediação.

4.2.1 Relação direta do lócus de controle e as variáveis da pesquisa

Os resultados evidenciam que há uma relação positiva entre a variável lócus de controle externo com o comportamento disfuncional do auditor (LCE->CD=0,137; $p\text{-value}=0,037$), indicando que quanto maior o lócus de controle externo, maior é o envolvimento do auditor em comportamentos disfuncionais. Deste modo, a hipótese H1 é confirmada: *Há uma relação positiva entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional dos auditores.*

Ao comparar este resultado com a literatura observa-se que as pesquisas têm demonstrado que auditores que se percebem com maior lócus de controle externo tendem a maior aceitação do comportamento disfuncional (Donnelly et al., 2003, 2011; Lautania, 2011; Paino et al., 2014; Alkaustar, 2014; Ghorbanpour et al., 2014).

Quanto à pressão do orçamento de horas, destaca-se que não se evidenciaram na literatura estudos que avaliam a relação entre o lócus de controle externo e a pressão do orçamento de horas. No entanto, Damascena et al. (2016) verificaram que contadores com maior lócus de controle externo são menos resilientes no processo de adaptação num contexto de mudança de normas. Nesta pesquisa, a

relação entre o locus de controle externo e a pressão do orçamento de horas ($LCE \rightarrow POH = 0,323$; $p\text{-value} = 0,000$) é positiva. Portanto, não se rejeita a hipótese H2: *Há uma relação positiva entre o locus de controle externo e a pressão do orçamento de horas.*

Este resultado indica que auditores com maior locus de controle externo sentem-se mais pressionados pelo orçamento de horas, pois reconhecem que os orçamentos de horas previstos para a realização das auditorias não foram fáceis de cumprir ou adequados à realização das auditorias.

Ao se verificar a relação do locus de controle externo com as subvariáveis do comprometimento organizacional, observa-se que há efeito negativo da variável locus de controle externo sobre a subvariável comprometimento organizacional afetivo ($LCE \rightarrow COA = -0,257$; $p\text{-value} = 0,000$), indicando que auditores com maior locus de controle externo apresentam menor comprometimento organizacional afetivo. O comprometimento organizacional afetivo diz respeito ao desejo em permanecer na organização em função de seus sentimentos de desafios e conforto (Allen & Meyer, 1990). Quanto à relação entre o locus de controle externo (LCE) o comprometimento organizacional normativo (CON), não é significativa.

Sendo assim, os resultados indicam que auditores que atribuem os acontecimentos de suas vidas a indivíduos com maior poder, destino ou acaso tendem a sentirem-se menos vinculados e integrados à firma de auditoria, ou seja, menos comprometidos afetivamente. Tais resultados identificam que o locus de controle externo é um antecedente à falta de comprometimento afetivo, o que permite às firmas de auditoria identificar com mais clareza que tipo de comprometimento os auditores desenvolvem com a organização e, a partir disso, desenvolver ações no sentido de amenizar a falta de comprometimento organizacional afetivo. Sendo assim a hipótese H3: *Há uma relação negativa entre o locus de controle externo e o comprometimento organizacional*, não é rejeitada.

Os resultados convergem com os encontrados por Donnelly et al. (2003, 2011); Ghorbanpour et al. (2014). Além disso, em pesquisa realizada com auditores de *big four* da região sul do Brasil, Sant'ana e Cunha (2016) identificam que não há relação entre o locus de controle e o comprometimento organizacional. Neste caso, destaca-se que a pesquisa foi aplicada somente a auditores de *big four*, enquanto que esta pesquisa é aplicada a auditores de *big four* e não *big four*. Tais resultados indicam que há a necessidade de maiores estudos para avaliar a relação entre o locus de controle externo e o comprometimento organizacional do auditor.

Quanto à variável socialização organizacional, não se identifica relação significativa com qualquer das variáveis, sendo assim, rejeita-se a hipótese H4: *Há uma relação negativa entre o locus de controle externo e a socialização organizacional*. Observa-se que não foram encontradas pesquisas no ambiente de auditoria que avaliassem a relação do locus de controle com a socialização organizacional.

4.2.2 Relação direta entre os fatores ambientais, pessoais e de socialização com o comportamento disfuncional do auditor

Os resultados demonstram que a variável pressão do orçamento de horas exerce efeito positivo sobre o comportamento disfuncional ($POH \rightarrow CD = 0,336$; $p\text{-value} = 0,000$), identificando que quanto maior a pressão do orçamento de horas percebida pelos auditores, maior será o seu comportamento disfuncional. Tal resultado não rejeita a hipótese H5: *Há uma relação positiva entre a pressão do orçamento de horas e o comportamento disfuncional do auditor*. Destaca-se que a relação entre a pressão do orçamento de horas foi a primeira variável identificada nos estudos como preditora do comportamento disfuncional. Deste modo, os resultados convergem com os estudos realizados por Alderman e Deitrick (1982); Kelley e Margheim (1990); Otley e Pierce (1996a); Pierce e Sweeney (2004); McNamara e Liyanarachchi (2008).

Assim, infere-se que a pressão do orçamento de horas continua sendo um fator que influencia o comportamento disfuncional do auditor e pode trazer consequências futuras. De acordo com Alderman e Deitrick (1982), ao levar trabalho para casa e não relatar o tempo, agrava-se o problema, já que os orçamentos de anos anteriores são muitas vezes utilizados como guias para desenvolver novos orçamentos. Deste modo, vários elementos de controle podem ser inadvertidamente perdidos durante o planejamento, execução e avaliação de uma auditoria. Além disso, se o tempo atribuído aos orçamentos é indiscriminadamente reduzido, aumenta-se a probabilidade da realização de trabalhos precários de auditoria. De acordo com McNamara e Liyanarachchi (2008), as respostas dos auditores à pressão do orçamento de tempo pode ter efeito significativo na qualidade da auditoria.

No que se refere à relação entre o comprometimento organizacional e o comportamento disfuncional, são avaliadas as subvariáveis comprometimento organizacional afetivo e comprometimento organizacional normativo. A relação do comprometimento organizacional afetivo com o comportamento disfuncional é negativa ($COA \rightarrow CD = -0,177$; $p\text{-value} = 0,024$), enquanto que a relação do comprometimento organizacional normativo com o comportamento disfuncional não é significativa. Deste modo, não se rejeita a hipótese H6: *Há uma relação negativa entre o comprometimento organizacional e o comportamento disfuncional*.

A avaliação dessa relação foi identificada na literatura por Otley e Pierce (1996b) que encontraram resultados mistos para a relação entre o comprometimento organizacional e o comportamento disfuncional, na medida em que apresentam evidências de um efeito negativo para assinatura prematura das contas e

comportamento que reduzem a qualidade da auditoria, e relação positiva entre comprometimento organizacional subnotificação do tempo. Paino et al. (2014) apontam que o comprometimento organizacional está negativamente relacionado ao comportamento disfuncional.

No que se refere à variável socialização organizacional com o comportamento disfuncional, observa-se que a subvariável socialização organizacional auxílio dos colegas apresenta relação positiva (SOAC->CD=0,421; p -value=0,001) e a socialização organizacional expectativas futuras apresenta relação negativa (SOEF->CD=-0,336; p -value=0,021). Sendo assim, no que se refere à hipótese H7: *Há uma relação positiva entre a socialização organizacional e o comportamento disfuncional do auditor*, se for considerado a subvariável socialização organizacional expectativas futuras, a hipótese é rejeitada. No entanto, se for considerada a subvariável socialização organizacional auxílio dos colegas, cuja relação é positiva, a hipótese não seria rejeitada.

Observa-se que a questão com maior média nesta variável é SOAC2 (meus colegas de trabalho estão habitualmente dispostos a oferecer ajuda ou conselhos). Este resultado converge com os resultados do estudo de Lord e DeZoort (2001) os quais verificaram a pressão da influência social de dentro da firma de auditoria é mais forte do que as instruções formais. Também convergem com os resultados encontrados por Coram, Glavovic, Ng, e Woodliff (2008) os quais identificaram que os auditores percebem os diferentes atos de redução da qualidade da auditoria a partir do consenso social.

Diante dos resultados pode-se inferir que quanto maior o auxílio dos colegas, maior será o envolvimento em comportamentos disfuncionais, o que indica que o incentivo ao comportamento disfuncional pode ser transmitido nas relações sociais dentro da firma de auditoria, por meio do auxílio ou de conselhos dos colegas. Agoglia, Hatfield e Lambert (2015) destacam que gerentes podem encorajar a subnotificação de tempo em função de seus próprios interesses, mesmo que isso não esteja adequado aos princípios da firma de auditoria.

Também, identifica-se que a socialização organizacional expectativas futuras apresenta uma relação negativa com o comportamento disfuncional (SOEF->CD=-0,336; p -value=0,021), indicando que quanto maior a expectativa futura, menor é o envolvimento em comportamentos disfuncionais. A expectativa futura diz respeito ao quanto o funcionário espera que sua carreira seja gratificante na organização, no que se refere às promoções e à manutenção no trabalho.

Desta forma, ao se avaliar a multidimensionalidade das variáveis, é possível verificar com mais clareza os aspectos sociais que mais influenciam no comportamento disfuncional, pois de acordo com Zanelli, Borges-Andrade e Bastos (2014), quando um grupo de relações se torna referência, passa a desempenhar um papel normativo no comportamento do indivíduo, e as normas são partilhadas através dos diversos encontros em que há relacionamentos sociais. As normas podem ser conhecidas por todos os membros do grupo sem estarem escritas. Deste modo, a socialização desempenha um papel de poder muito forte nas organizações e este poder pode ser utilizado em favor da busca do cumprimento de objetivos organizacionais ou contra esses objetivos.

4.2.3 Efeito mediador dos fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor

Ao se avaliar a mediação, utiliza-se o modelo com as variáveis de primeira ordem (subvariáveis) e os resultados demonstram que o efeito direto entre a variável lócus de controle externo (LCE) sobre a variável comportamento disfuncional (CD) não é significativo (LCE->CD=0,101; p -value=0,091, enquanto que, o valor do efeito indireto (0,169) é significativo (p -value=0,000), indicando que a mediação é completa.

Nesta pesquisa, se evidencia que lócus de controle externo influencia os fatores ambientais, pessoais e de socialização e esses, por sua vez, influenciam o comportamento disfuncional do auditor. Assim, a relação do lócus de controle externo com o comportamento disfuncional não é direta, mas mediada pela pressão do orçamento de horas, comprometimento organizacional afetivo e normativo e pela socialização organizacional auxílio dos colegas e expectativas futuras.

Diante dos resultados, infere-se que os fatores ambientais, pessoais e de socialização medeiam conjuntamente a relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional do auditor. Assim, preenche-se a lacuna identificada na realização desta pesquisa que foi de avaliar o efeito conjunto dos fatores ambientais, pessoais e de socialização na relação entre o lócus de controle externo e o comportamento disfuncional e avaliar a socialização organizacional a partir de um constructo estabelecido na literatura.

5 Conclusões e Recomendações

O objetivo geral deste estudo foi analisar a influência do lócus de controle externo no comportamento disfuncional do auditor, mediada conjuntamente por fatores ambientais, pessoais e de socialização. Observa-se que a mediação foi avaliada aplicando-se o modelo com as variáveis de primeira ordem (comprometimento organizacional afetivo e normativo, socialização organizacional auxílio dos colegas e expectativas futuras), e os resultados demonstram que o efeito direto do lócus de controle

externo sobre o comportamento disfuncional não é significativo, enquanto que o valor do efeito indireto é significativo, indicando que a mediação é completa. Sendo assim, depreende-se que o locus de controle externo influencia a pressão do orçamento de horas, o comprometimento organizacional e a socialização organizacional e esses fatores, por sua vez, influenciam conjuntamente o comportamento disfuncional.

Identifica-se, também, que o comportamento disfuncional no qual os auditores mais se envolveram no último ano foi a subnotificação de horas, indicando que, em resposta a orçamento de horas apertado, trabalham mais, entretanto, cobram até o limite de horas previstas no orçamento.

Verifica-se que a relação entre o comprometimento organizacional afetivo e o comportamento disfuncional é negativa, indicando que auditores com menor comprometimento organizacional afetivo são mais suscetíveis a envolverem-se em comportamentos disfuncionais. Os resultados permitem inferir que ao se incentivar o comprometimento afetivo, pode-se diminuir o envolvimento de auditores em comportamentos disfuncionais.

No que se refere à relação da socialização organizacional com o comportamento disfuncional, evidencia-se que a socialização auxílio dos colegas apresenta relação positiva com o comportamento disfuncional do auditor, enquanto que a socialização organizacional expectativas futuras apresenta relação negativa. Assim, depreende-se que auditores que recebem auxílio dos colegas ou conselhos e recebem ajuda para ajustarem-se à organização, são mais suscetíveis a se envolverem em comportamentos disfuncionais, o que indica que o comportamento disfuncional pode estar sendo comunicado informalmente na socialização com os colegas do ambiente de auditoria. Este resultado permite às firmas de auditoria procurar identificar como ocorre a socialização entre os colegas de trabalho e desenvolver ações no sentido de minimizar a intenção de se promover o comportamento disfuncional no contexto da auditoria.

Diante do exposto, conclui-se que o envolvimento dos auditores em comportamentos disfuncionais não está relacionado a fatores isolados, mas que os fatores ambientais, pessoais e de socialização influenciam conjuntamente o comportamento disfuncional. O comportamento do auditor inserido no contexto organizacional sofre influência dos controles estabelecidos no ambiente da auditoria (fator ambiental), da forma como ele percebe a organização e cuja reação depende de suas características pessoais (fator pessoal) e sofre influência também do meio social com o qual mantém relações (fator social). Além disso, depreende-se que as influências não acontecem de maneira isolada, mas concomitantemente.

Além de avaliar conjuntamente os fatores influenciadores do comportamento disfuncional e avaliar a socialização organizacional numa perspectiva teórica, nesta pesquisa avaliam-se as variáveis de primeira ordem dos constructos do comprometimento organizacional e da socialização organizacional. A avaliação das relações considerando-se as subvariáveis (primeira ordem) trazem contribuições importantes ao avanço da pesquisa comportamental no ambiente de auditoria, pois ao se considerar a multidimensionalidade dos constructos pode-se perceber que os auditores apresentam percepções diferentes sobre dimensões de um mesmo constructo.

A auditoria realizada sem qualidade pode levar os auditores a produzir relatórios de auditoria que não revelam falhas nos controles ou até mesmo fraudes nas organizações auditadas, e relatórios desqualificados podem induzir investidores a tomar decisões equivocadas, impactando no mercado financeiro. As consequências para o mercado financeiro podem ser desastrosas, levando pequenos e grandes investidores a perder quantias consideráveis investimentos.

A pesquisa contribui no aspecto prático, tanto para os órgãos profissionais quanto para as firmas de auditoria, fornecedores, financiadores e ao mercado financeiro, pois há certa dificuldade em se avaliar a qualidade dos serviços de auditoria depois de executados e podem ser suscetíveis ao comportamento do auditor. Além disso, os órgãos de classe poderão ampliar a avaliação da qualidade da auditoria e desenvolver políticas que considerem o comportamento disfuncional como elemento ligado à qualidade nos serviços prestados.

Avaliar a qualidade da auditoria a partir do comportamento do auditor e identificar os fatores que influenciam no comportamento disfuncional pode ser fundamental para se avaliar a qualidade dos serviços de auditoria. Ao subnotificar as horas de trabalho, alterar ou substituir os procedimentos de auditoria ou assinar prematuramente as contas de auditoria, os auditores podem produzir relatórios que não atendam aos requisitos de qualidade necessários para que os financiadores, fornecedores e os investidores tomem decisões acertadas.

Como limitações da pesquisa menciona-se a falta de controle do viés ocasionado pelo auto-relato, próprios de pesquisas desta natureza. As limitações de ordem teórica estão relacionadas principalmente à existência de variáveis intervenientes não controladas na realização deste trabalho, que podem também exercer efeito sobre o comportamento disfuncional do auditor. Neste aspecto, futuras pesquisas são necessárias para determinar se as variáveis omitidas neste estudo também levam a comportamentos disfuncionais.

Deste modo, a pesquisa pode ser ampliada e aprofundada, no sentido de identificar e avaliar em que medida auditores envolvem-se em comportamentos disfuncionais influenciados por seus próprios interesses ou de seus superiores, e como os gerentes podem influenciar seus subordinados a se envolver em tal comportamento. Além disso, verificar outros fatores ambientais, pessoais e de socialização, que não foram investigados nesta pesquisa, mas que podem influenciar o comportamento

disfuncional no ambiente da auditoria.

Referências

- Agoglia, C. P., Hatfield, R.C. & Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, (44), 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.005>
- Alderman, C. & Deitrick, J. (1982). Auditors perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (1), 54-68.
- Alkautsar, M. (2014). Locus of Control, Commitment Professional and Dysfunctional Audit Behaviour. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2(1), 35-38.
- Allen, N. J. & Meyer, J. P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, (63), 1-18. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1990.tb00506.x>.
- Bido, D. S., Silva, D., Souza, C. A. & Godoy, A. S. (2010). Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em Administração de empresas: como lidar com a multicolinearidade entre eles?. *Revista Administração: Ensino e Pesquisa*. 11(2), 245-269. <https://doi.org/10.13058/raep.2010.v11n2.145>.
- Bonabi Ghadim, R. & Hafezi, B. (2021). Effect of Workplace Spirituality on Auditor Dysfunctional Behavior. *Journal of accounting and social interests*, 11(2), 81-100.
- Büttgen, M., Schumann, J. H. & Ates, Z. (2012). Service locus of control and customer coproduction: The role of prior service experience and organizational socialization. *Journal of Service Research*, 15(2), 166-181. <https://doi.org/10.1177/1094670511435564>.
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Instrução CVM n. 308/1999, de 14 de maio de 1999. Texto Integral da Instrução CVM N. 308, de 14 de Maio de 1999, Com as Alterações Introduzidas Pelas Instruções CVM n. 509/2011 e 545/2014. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/300/inst308.pdf>.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. & Woodliff, D. R. (2008). The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127-149. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.1.127>.
- Damascena, L. G., França, R. D. & Silva, J. D. G. (2016). Relação entre locus de controle e resiliência: um estudo com profissionais contábeis. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(29), 69-90. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n29p69>.
- Dela Coleta, M. F. (1987). Escala multidimensional de locus de controle de Levenson. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 39(2), 79-97. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/abp/article/download/19592/18316>.
- Dela Coleta, M. F. (1992). Locus de controle e satisfação conjugal. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, (8)2, 243-252. <https://core.ac.uk/download/pdf/231212412.pdf>.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J. & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: an explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research In Accounting*, 15, 87-110. <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.87>.
- 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. *The Journal of Applied Business Research*, 19(1), 95-108. <https://doi.org/10.19030/jabr.v19i1.2151>.
- Durkheim. (1995). *A evolução pedagógica*. Porto Alegre: Artes Médicas.
- Figueredo, P. M. V. (2005). A influência do locus de controle conjugal, das habilidades sociais conjugais e da comunicação conjugal na satisfação com o casamento. *Ciência e Cognição*, (6), 123-132.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, (36), 345-368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>.
- Furnham, A. & Drakeley, R. J. (1993). Work locus of control and perceived organizational climate. *European*

Work and Organizational Psychologist, 3(1), 1-9. <https://doi.org/10.1080/09602009308408572>.

Goenawan, C. M. & Indarto, S. L. (2021). Organizational commitments and its role in moderating factors of audit disfunctional behavior. *International Journal of Business and Economy*, 3(4), 252-264.

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. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v4-i1/509>.

Hair, J.F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. & Tatham, R. L. (2009). *Análise Multivariada de Dados*. 6ª ed. Porto Alegre, Bookman. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v4-i1/509>.

Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M. & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. 2ª ed. Los Angeles: Sage.

Jacomossi, R. R., Morano, R. & Barrichello, A. (2014). o comportamento ambiental de estudantes de graduação: um modelo internacional de equações estruturais aplicado no contexto brasileiro. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 8(3), 106-117. <https://doi.org/10.5773/rgsa.v8i3.957>

Jornal. O Estado DE São Paulo. Economia. (2015). Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maior-preocupacao-dos-audidores-e-o-ambiente-de-negocios-imp-,1673293>.

Kartasari, S. F., Tjaraka, H. & Sudaryati, E. (2018). The Effect of Professionalism, ESQ and Locus of Control on Acceptance Dysfunctional Behavior with Performance of Internal Auditor as an Intervening Variable. *KnE Social Sciences*, 136–147. Doi10.18502/kss.v3i10.3367.

Kelley, T. & Margheim, I. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(2), 21-42.

Lautania, M. F. (2011). Pengaruh time budget pressure, locus of control dan perilaku disfungsi audit terhadap kinerja auditor. *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, 4(1), 92-113. <http://202.4.186.66/TRA/article/view/586>.

Lee, H. W. (2013). Locus of control, socialization, and organizational identification. *Management Decision*, 51(5) 1047-1055. <https://doi.org/10.1108/MD-11-2012-0814>.

Levenson, H. (1973). Multidimensional locus of control in psychiatric patients. *Journal of Consulting and Clinical Psychology*, 41(3), 397-404. <https://doi.org/10.1037/h0035357>.

Lord, A. T. & Dezoort, F.T. (2001). The Impact of commitment the moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 635-53. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00022-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00022-2).

Mangiwa, C., Bandang, A., Ridwan, H., Ashari, M. & Lobo, M. T. (2017). The Effect of Locus of Control, Time Budget Pressure, and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour. *Journal of Education and Vocational Research*, 8(2), 49-61. <https://doi.org/10.22610/jevr.v8i2.1862>.

Mcnamara, S. M. & Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), 1-43. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.573.5823&rep=rep1&type=pdf>.

Medeiros, C. A. F. (1997). Comprometimento organizacional, características pessoais e performance no trabalho: um estudo dos padrões de comprometimento organizacional. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Rio Grande do Norte.

Meyer, J. P., Allen, N. J. & Smith, C. A. (1993). Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization. *Journal of Applied Psychology*, 78(4), 538-551. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.78.4.538>.

Otley, D. T. & Pierce, B. J. (1996a). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31-58.

<https://doi.org/10.1108/09513579610109969>

Otley, D. T. & Pierce, B. J. (1996b). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15, 65-83.

<https://www.proquest.com/openview/72b3d13b0786c4ef7554626e28716bd1/1?pq-origsite=gscholar&cbl=31718>.

Paino, H., Ismail, Z. & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18(2), 162-173. <https://doi.org/10.1108/13217341011059417>.

Paino, H., Thani, A. & Idris, S. I. Z. S. (2011). Organisational and Professional Commitment on dysfunctional Audit Behaviour. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 1(2), 94-105.

Paino, H., Ismail, Z. & Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision. *Social and Behavioral Sciences*, 145, 114-128.

<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.018>.

Pierce, B. & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441. <https://doi.org/10.1080/0963818042000216794>.

Putu, I., Rasmini, N., Budiarta, I. & Widanaputra, A. (2020). The mediating effect of auditor dysfunctional behavior on Machiavellian character and time budget pressure of audit quality. *Accounting*, 6(6), 1093-1102. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.7.009>.

Ringle, C. M., Silva, D. & Bido, D. (2014). Modelagem de Equações Estruturais com Utilização do Smartpls. *Revista Brasileira de Marketing – ReMark*, 13(2), 56-73. <https://doi.org/10.5585/remark.v13i2.2717>.

Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus External control of reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80(1), 1-28. <https://doi.org/10.1037/h0092976>.

Sant'ana, C. F. & Cunha, P. R. (2016). Influência de Fatores Individuais de Auditores Independentes da Região Sul do Brasil no Comportamento Disfuncional na Auditoria. XVI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, Brasil. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/16Usplnternational/102.pdf>.

Santos, C., & Cunha, P. R. (2021). Influência dos Fatores Confiança, Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria. *BBR. Brazilian Business Review*, 18, 605-623. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021200037>.

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. <https://doi.org/10.1108/02686900310482623>.

Taormina, R. J. (1997). Organizational socialization: A multidomain, continuous process model. *International Journal of Selection and Assessment*, 5(1), 29-47. <https://doi.org/10.1111/1468-2389.00043>.

Taormina, R. J. (2004). Convergent validation of two measures of organizational socialization. *International Journal of Human Resource Management*, (15)1, 76-94. <https://doi.org/10.1080/0958519032000157357>.

Tubenclak, D. B., Faveri, D., Zanini, M. T. & Goldszmidt, R. (2015). Motivações da comunicação boca a boca eletrônica positiva entre consumidores no Facebook. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, (19)1. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac20151998>.

Zanelli, J. C., Borges-Andrade, J. E. & Bastos, A.V.B. (org.) (2014). *Psicologia, Organizações e Trabalho no Brasil*. 2ª ed. Dados eletrônicos, Porto Alegre: Artmed.

Yuen, D. C. Y., Philip K.F., Law, P. K. F., Lu, C. & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(3), 209-226. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075>.

NOTAS

AGRADECIMENTOS

Agradecemos aos auditores independentes que responderam a pesquisa.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: L. C., Cunha, P.R. Cunha

Coleta de dados: L. C. Cunha, R. P. Cunha

Análise de dados: L. C. Cunha, R. P. Cunha

Discussão dos resultados: L. C. Cunha, R. P. Cunha

Revisão e aprovação: L. C. Cunha, R. P. Cunha

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente.

FINANCIAMENTO

Não se aplica.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

A pesquisa foi aprovada no Comitê de Ética da Universidade Regional de Blumenau (FURB), submetido na Plataforma Brasil, com emissão de parecer consubstanciado no dia 16 de maio de 2016, sob o número de Parecer: 1.531.684.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recebido em: 20/07/2021 – Revisado por pares em: 23/11/2021 – Reformulado em: 02/02/2022 – Recomendado para publicação em: 07/06/2022 – Publicado em: 30/06/2022