



Influência do Locus de Controle no Comportamento Disfuncional de Auditores de Firma *Big Four* Moderado pela Auto-Avaliação de Desempenho e Comprometimento Organizacional

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar a influência do locus de controle no comportamento disfuncional de auditores de firma *Big Four* moderado pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional. Foram coletadas informações de auditores tanto de firmas *big four* como de não pertencentes a *big four* por meio de um questionário estruturado encaminhado aos respondentes por meio do LinkedIn, a título de comparação de resultados. Os resultados apontaram que auditores vinculados a firmas *big four*, apresentaram níveis de locus de controle interno e externo maiores, se auto-avaliaram melhor, são geralmente homens mais jovens, no início de carreira que concluíram a graduação, com um nível menor de *expertise*, no entanto, são autoconfiantes e tendem a ter maior comportamento disfuncional. Por sua vez, auditores que trabalharam em firmas não *big four* são mais experientes, tem maiores níveis de *expertise*, possuem menor tendência de locus de controle interno ou externo em comparação aos de *big four*, não se auto avaliam melhor do que outros auditores, no entanto são mais comprometidos com o trabalho. Os resultados evidenciaram a influência do locus de controle para o aumento do comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando era auditoria de *big four* e relação negativa da auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional com o comportamento disfuncional quando os auditores apresentaram locus de controle interno. A contribuição da pesquisa se configura pelos achados de diferenças nas estruturas das firmas, bem como pela importância da compreensão de fatores comportamentais para a melhoria de práticas contábeis e de auditoria.

Palavras-chave: Locus de controle; comportamento disfuncional; *Big Four*; desempenho organizacional.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade. a) Auditoria Contábil (interna e independente)



1 INTRODUÇÃO

A auditoria contábil é responsável por atestar a confiabilidade das demonstrações financeiras. No entanto, existem diversas outras informações da auditoria e dos auditores, não necessariamente de natureza financeira, que também devem ser consideradas e analisadas, de modo a melhorar a compreensão do cenário em que a profissão atua. Pesquisas na área de Contabilidade Comportamental, por exemplo, recomendam a consideração da dimensão comportamento humano, visto que esta considera um conjunto de informações que não devem ser subjugadas pelos elaboradores e analistas das demonstrações contábeis (Lucena, Fernandes & Silva, 2011).

A atenção do público foi voltada a auditoria de forma mais expressiva após uma onda de escândalos corporativos no início dos anos 2.000, onde, uma das questões centrais levantadas foi de como os auditores não conseguiam detectar e denunciar a fraude antes que esta acontecesse (Payne & Ramsay, 2005). Essas percepções podem ser associadas ao comportamento disfuncional, visto a relação de tal com violações de sistemas de controles ou procedimentos, considerados como uma ação de tendência irracional humana, que pode estar atrelado a processos ou controles (Paino, Ismail & Smith, 2010).

O comportamento disfuncional está associado a falhas no processo (O'bryan, Quirin & Donnelly, 2005), bem como, a uma menor qualidade na auditoria, visto que, nesta condição o auditor deve apresentar incapacidade de aplicação ou entendimento de princípios contábeis e procedimentos, fazendo uma revisão superficial de documentos e outras explicações, induzido a realização de uma menor carga horária de trabalho, entre outros fatores (Paino et al., 2010). Estudos como o de Bamber, Snowball & Tubbs, (1989), destacam que empresas de auditoria estruturadas e menos estruturadas, diferem as percepções dos auditores quanto às práticas organizacionais e à tecnologia das tarefas, podendo sugerir redução de comportamento disfuncional em empresas mais estruturadas.

Neste artigo, leem-se empresas estruturadas como firmas *Big Four* e menos estruturadas como firmas não pertencentes ao grupo das firmas *Big Four*. Alguns autores (Bamber, 1989; Hyatt & Prawitt, 2001) obtiveram evidências de diferenças nas relações entre características organizacionais para ambas as estruturas de firmas de auditoria. Quando a firma não experimenta de padrões e organização de trabalho, devido à demanda decorrente do trabalho de auditoria, ela apresenta pressões que podem acarretar em comportamentos disfuncionais e menor qualidade do trabalho.

Um fator que pode interferir no comportamento disfuncional de auditores independentes corresponde ao *locus de controle*. Para Coleta (1987), *locus de controle* é uma variável que busca explicar uma característica relativa à percepção das pessoas sobre a fonte de controle dos acontecimentos ao qual são envolvidas. Rotter (1966) foi um dos primeiros autores a descrever o conceito de *locus de controle*. Segundo esse autor, *locus de controle* refere-se à expectativa existente de nossos comportamentos em relação às contingências, bem como, para este, o constructo do *locus de controle* é constituído de uma dimensão bipolar, a dimensão de internalidade e a dimensão de externalidade. Pessoas cujo *locus de controle* é interno acreditam que o alcance de seus objetivos depende de seus esforços e competências e pessoas com *locus de controle* externo acreditam que o alcance de seus objetivos depende de qualquer outro fator que não elas próprias, como: sorte, fé, destino, azar ou acaso.

Pessoas com *locus de controle* interno estão associadas à maior ambição, motivação, sucesso na carreira profissional, aprendizagem no trabalho e desempenho organizacional (Maciel & Camargo, 2010). Enquanto que os externos manifestam mais emoções, sofrem mais influência afetiva, não assumem responsabilidade direta sobre os objetivos e são mais passíveis de influência persuasiva (Dela Coleta, 1982). Callado et al., (2006) afirmam que é preciso considerar a interação do sujeito com o ambiente, e cada um deste então demonstrará se é de *locus de controle* interno ou externo.



Além disso, Donnelly, Quirin e O'bryan (2003) apontam que o comprometimento organizacional, pode auxiliar na explicação entre desempenho, locus de controle e comportamento disfuncional. Funcionários comprometidos tendem a trabalhar mais, e por vezes contribuir eficazmente na organização, realizando menos comportamento disfuncional. Consideram-se também indivíduos mais comprometidos com a organização àqueles que atribuem seu desempenho a seus fatores pessoais não a externalidade. Para tanto é necessário que auditores se sintam confortáveis e realizados na organização do trabalho, o que não necessariamente acontece, sendo que poucas são as pesquisas que estudem estas relações.

Apesar de a qualidade da auditoria, ser tema de diversas pesquisas, especialmente no contexto das falhas de auditoria (Kueppers & Sullivan, 2010) ainda existem lacunas de pesquisas a serem preenchidas, especialmente no que se refere a auditoria comportamental, em que considera o comportamento humano para a melhora de resultados. Frente ao exposto, apresenta-se a questão problema a ser respondida na presente pesquisa: qual a influência do locus de controle no comportamento disfuncional de auditores de firma *Big Four* moderado pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional? Deste modo, o objetivo do estudo é analisar a influência do locus de controle no comportamento disfuncional de auditores de firma *Big Four* moderado pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional.

Estudos anteriores observaram o comportamento disfuncional em auditoria, como de Sant'ana e Cunha (2016). Este estudo se diferencia do estudo de Sant'ana e Cunha (2016) pela análise da influência do locus de controle no comportamento disfuncional de auditores mediante moderação de algumas variáveis enquanto o estudo de Sant'ana e Cunha (2016) buscaram analisar fatores individuais de auditores independentes no comportamento disfuncional, testando diversas hipóteses. Além disso, a população e amostra de pesquisas são diferentes, enquanto os autores supracitados estudaram somente auditores independentes que atuam em firmas *Big Four*, a presente pesquisa estuda as firmas *Big Four* mas também as não *Big Four*. Ainda, a presente pesquisa não utiliza análise de trajetória como os autores supracitados, mas sim regressão com indicadores gerais de locus de controle interno e externo, comportamento disfuncional, auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional para comprovar as hipóteses testadas.

A justificativa social da presente pesquisa refere-se a identificação de fatores que influenciam o comportamento disfuncional, sendo que os achados podem auxiliar na análise de se reduzir o acontecimento de disfuncionalidades, assegurando informações financeiras mais confiáveis atestadas por auditores. Os achados contribuem ainda para a melhoria na qualidade da auditoria, e podem ser indicativos passíveis de treinamento e aprimoramento dos profissionais independente da estrutura de firma, visto o apontado por Paino, Smith e Ismail (2012) de que a organização também pode ter papel vital para evitar o comportamento disfuncional.

Quanto às justificativas e contribuições acadêmicas, ressalta-se que estudos de locus de controle ainda são incipientes no contexto tanto de contabilidade como de auditoria no Brasil. Desta forma, os achados contribuem com os resultados já presentes na literatura, mas especialmente contribui por analisar as diferenças em estruturas de firmas *Big Four* e não *Big Four*, e a relação de auto avaliação de desempenho e comprometimento, além de ampliar discussões sobre pesquisas comportamentais na auditoria, salientando a importância da mesma, tanto acadêmica, quanto para aplicação prática.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresentam-se nesta seção as principais referências e relações acerca dos temas estudados nesta pesquisa que se referem a locus de controle interno e externo, comportamento disfuncional, estrutura de empresas de auditorias, bem como é apresentada uma abordagem



sobre as relações de moderação de locus e comportamento pela autoavaliação de desempenho e comprometimento organizacional.

2.1 Locus de Controle, Comportamento Disfuncional e Empresa de Auditoria

Locus de controle foi inicialmente conceituado por Rotter em 1966, derivado da pesquisa comportamental este auxilia o entendimento do comportamento de indivíduos em contextos empresariais. O locus de controle apresenta duas divisões principais, sendo o de controle interno e externo. Controle externo refere-se à associação do comportamento pessoal ou de resultados a forças externas do indivíduo, já quando os resultados são associados com os próprios esforços do indivíduo ou quando estes acreditam que os eventos são de controle dos seus próprios esforços, então se refere ao locus de controle interno. As pessoas podem enfrentar situações idênticas, mas dependendo de sua forma de enxergar as atribuições, podem atribuir a fatores internos ou externos (Donnelly et al., 2003).

Para Brownell (1981) o locus de controle relaciona-se com o grau em que o indivíduo aceita a responsabilidade sobre os fatos que acontecem a si próprio. Deste modo, indivíduos com pré-disposição ao locus de controle interno terão a percepção de eventos positivos e/ou negativos como consequência de suas próprias atitudes, que estão sob controle pessoal. Já os indivíduos com disposição ao locus de controle externo terão a percepção de eventos positivos e/ou negativos associados a situações que ocorreram fora de seu controle pessoal.

O'Bryan et al., (2005) afirmam que os indivíduos atribuem sucesso a determinada situação por seu próprio comportamento pessoal ou por forças externas que não estão sob seu controle. Assim, os locus de controle interno e externo exercem um papel importante no entendimento de conceitos como o do desempenho humano, como lidar com conflitos, comportamento disfuncional, satisfação no trabalho, comprometimento organizacional, entre outros (Hyatt & Prawitt, 2001).

No que se refere ao comportamento disfuncional, este se relaciona a violações de sistemas de controles ou procedimentos, considerados como uma ação de tendência irracional humana, que pode estar atrelado a processos ou controles. O controle ou a forma de ser entendido o locus de controle pelo indivíduo ao impactar em seu desempenho, pode levar a recompensas ou não e assim conduzir a um comportamento disfuncional caso não consiga atender seus objetivos. No campo da auditoria, o comportamento disfuncional leva a uma redução da qualidade da auditoria, devido ao auditor apresentar incapacidade de aplicação ou entendimento de princípios contábeis e procedimentos de auditoria, realização de uma revisão superficial de documentos, redução de carga horário de trabalho, entre outros (Paino et al., 2010).

O comportamento disfuncional específico na auditoria é debatido na literatura como um comportamento que leva a menor qualidade de auditoria e até mesmo falhas neste processo (O'Bryan et al., 2005). De acordo com McNair (1991) litígios e julgamentos contra auditores relacionam-se com a falta de qualidade dos serviços de auditoria, bem como o processo realizado nos trabalhos, sendo assim estes estão intimamente ligados ao comportamento disfuncional.

Hyatt e Prawitt (2001) argumentam que as estruturas das firmas de auditoria podem afetar o desempenho do trabalho dos auditores e comportamento organizacional que se relacionam com características do ambiente, bem como características pessoas dos indivíduos. Os autores ainda inferem que o locus de controle interno se comporta diferentemente para o comportamento organizacional e de desempenho de acordo com a estrutura das firmas de auditoria. Em empresas com auditoria mais estruturadas e grandes firmas, os indivíduos com controle de locus externo, tendem a acreditar que maior rigor sobre eles irá lhes conceder maior desempenho, enquanto que os de controle interno tendem a acreditar que menor rigor sobre eles que lhes proporcionará maior desempenho.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Para Kinicki e Vecchio (1994) os maiores salários, desempenho, satisfação, comprometimento, motivação estão associados aos indivíduos com locus de controle interno, os quais associam as recompensas de acordo com a sua influência pessoal e não por atribuições a terceiros. Neste sentido, para Hyatt e Prawitt (2001) os auditores podem ter melhor comportamento e desempenho quando associado a suas próprias atitudes individuais com a estrutura da empresa. Quando possuem locus de controle externo tendem a desempenhar melhor sua função em ambientes mais estruturados, enquanto que os que possuem locus de controle interno tendem a ser mais eficazes em ambientes não tão estruturados.

Paino et al., (2012) contribuem dizendo que uma grande quantidade de pesquisas sobre comportamento disfuncional tem atribuído a causa somente ao indivíduo, sendo que a organização também pode ter papel vital para este comportamento. No ambiente de trabalho o indivíduo passa a maior carga horária do dia, passando mais tempo na empresa do que com a sua família, sendo que este ambiente fornece diversos estimulantes que podem provocar comportamentos diferentes nos indivíduos e por vezes levar ao comportamento disfuncional. De acordo com Hyatt e Prawitt (2001) ambientes de auditoria mais controlados podem estar presentes em grandes empresas de auditoria, em que se associa na atual pesquisa com as empresas *Big Four*, consideradas as quatro grandes empresas de auditoria. Deste modo, infere-se como hipóteses de pesquisa que:

H1: O locus de controle externo influencia positivamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de *Big Four*.

H2: O locus de controle interno influencia negativamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de *Big Four*.

Estas hipóteses tentam provar, que em ambientes mais estruturados como de empresas de *Big Four*, o comportamento disfuncional do auditor é reduzido quando associado ao locus de controle externo. Já quando associado a locus de controle interno, a estruturação da empresa de auditoria não é tão eficaz, pois os indivíduos atribuem seu comportamento a questões pessoais e não externas, como o ambiente.

2.2 Auto-Avaliação de Desempenho e Comprometimento Organizacional

O locus de controle, além de se associar ao comportamento disfuncional, pode se relacionar ao desempenho de tarefas, em que de acordo com Brownell (1981), quando os indivíduos possuem locus de controle interno tendem a apresentar maior desempenho, do que quando possuem associação de causas a fatores externos.

O desempenho do auditor refere-se à conduta deste na realização de suas tarefas, as quais devem ser concluídas em determinado período. Para a realização das tarefas de auditoria, o profissional deve apresentar competências, experiência acadêmica e profissional, em que determinará a qualidade, quantidade, bem como pontualidade do serviço de auditoria, que por sua vez determina o desempenho deste no trabalho. Deste modo, o desempenho de auditoria pode apresentar relação com o comportamento disfuncional da auditoria, sendo que a tendência é que quanto maior o desempenho do auditor menor seria o comportamento disfuncional (Chairunnisa & Idrus, 2015).

Entretanto, de acordo com Donnelly et al., (2003) não há evidências conclusivas sobre a influência do desempenho sobre o comportamento disfuncional, em que se tem uma disposição inicial de associar menor auto-avaliação de desempenho com comportamento disfuncional, porém não é definitiva. Assim, acredita-se que o locus de controle pode auxiliar na análise desta relação, em que quando o indivíduo acredita que pode alcançar resultados por seu próprio esforço, então o desempenho teria uma associação negativa com o comportamento disfuncional. Também esta relação pode ser potencializada quando considerado ambientes altamente estruturados.



Segundo Paino, Ismail e Smith (2014) a interconexão das relações entre auto-avaliação de desempenho, locus de controle e comportamento disfuncional podem auxiliar no melhor entendimento deste comportamento. Deste modo, apresenta-se a terceira hipótese de pesquisa:

H3: A autoavaliação de desempenho apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta locus de controle interno.

Contribuindo nesta discussão, Donnelly et al., (2003) ainda trazem que o comprometimento organizacional pode auxiliar na explicação entre desempenho, locus de controle e comportamento disfuncional. O comprometimento organizacional, segundo Mowday, Steers e Porter (1979) refere-se ao compromisso que o funcionário despense na realização de suas atividades nas organizações, a qual se relaciona com o seu comprometimento na realização das mesmas. O comprometimento refere-se a uma conduta além de mera lealdade com a organização, que pode ser demonstrada de forma passiva, mas se relaciona com uma conduta ativa do funcionário para com a organização, a tal ponto de este doar-se para o bem da empresa. Assim, o comprometimento refere-se não só a crenças e opiniões dos indivíduos para com a organização, mas também sobre ações que este realiza para o melhor desempenho da organização.

Chairunnisa e Idrus (2015) argumentam que compromisso é uma atitude ativa de lealdade do funcionário para com a organização, preocupando-se com o sucesso e progressão desta. Os autores ainda afirmam que no campo da auditoria, os profissionais com compromisso esforçam-se para trazer um melhor desempenho e por consequência não demonstram comportamento disfuncional do processo de auditoria, o que irá por consequência trazer-lhes promoções e avanços em suas carreiras.

Para Paino et al., (2014) o comprometimento organizacional em equipes de auditoria pode também auxiliar na relação entre características individuais e comportamento disfuncional. Akhsan e Utaminingsih (2014) partindo do pressuposto de que o comportamento disfuncional na auditoria reduz a qualidade da auditoria, analisaram dentre demais fatores a influência do locus de controle e comprometimento organizacional no comportamento disfuncional.

Assim, compreende-se que funcionários comprometidos tendem a trabalhar mais, e por vezes, contribuir eficazmente na organização, realizando menos comportamentos disfuncionais. Consideram-se indivíduos mais comprometidos com a organização àqueles que atribuem seu desempenho a seus fatores pessoais e não a externalidade (Donnelly et al., 2003). Deste modo, diante das evidências apresentadas da relação entre locus de controle, comprometimento e comportamento disfuncional, apresenta-se a quarta hipótese de pesquisa.

H4: O comprometimento organizacional apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta locus de controle interno.

Com as hipóteses 3 e 4, pretende-se observar se principalmente o locus de controle interno pode ter uma relação negativa potencializada com o comportamento disfuncional, pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional, respectivamente. Parte-se deste pressuposto, visto que auditores que possuem locus de controle interno atribuem seu sucesso a fatores próprios e não a externalidades, como a estrutura de uma empresa de auditoria *Big Four*, por exemplo, e por vezes podem apresentar melhor desempenho e compromisso, o que pode reduzir ainda mais comportamentos desviantes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa quanto ao objetivo de analisar a influência do locus de controle no comportamento disfuncional de auditores de firma *Big Four* moderado pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional configura-se como descritivo. Em relação aos procedimentos, a pesquisa enquadra-se como de levantamento de dados, pela utilização de



questionário estruturado para a coleta de dados, já em relação à abordagem do problema, este se configura como quantitativo pela utilização de técnicas estatísticas para a análise dos dados.

3.1 População e Amostra

A população do estudo correspondeu a auditores independentes sêniores, sócios e assistentes de auditoria das Firmas *Big Four* de auditoria e não *Big Four*, localizadas na região sul do Brasil, cujos contatos foram extraídos conforme a aplicação de filtros na rede de contatos profissionais LinkedIn®. A amostra do estudo correspondeu a 98 auditores independentes vinculados a Firmas *Big Four* e 47 auditores vinculados a Firmas de *Não Big Four* de auditoria, totalizando a uma amostra inicial de 145 auditores. Entretanto, devido a análise de *outliers* entre os respondentes, de três desvios para mais e para menos em relação à média, excluiu-se 7 casos, o que totalizou uma amostra final de 138 auditores.

3.2 Coleta e Análise dos Dados

A coleta de dados foi realizada por meio do instrumento de dados questionário estruturado, o qual foi necessário para coletar informações demográficas dos auditores, da firma de auditoria a qual estes eram vinculados, bem como as informações para as análises, tais como: lócus de controle interno e externo, comportamento disfuncional, auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional. As informações coletadas podem ser observadas de acordo com o constructo apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Constructo da Pesquisa

Variáveis	Descrição	Medida / Autor	Autores que utilizam a mesma medida
Lócus de Controle (LOC)	Discriminado em questões de escala <i>likert</i> de 5 pontos para avaliar o lócus de controle externo (LOC.Ext) (questões de 1 a 8) e o lócus de controle interno (LOC.Int) (questões de 9 a 16), sendo que quanto mais próximo de 5 maior o LOC.	2ª Seção - 16 (1-16) questões / Spector (1988 apud Bastos, 1991),	Donnelly et al., (2003); Shapeero, Koh e Killough (2003); Bryan, Quirin e Donnelly (2005); Donnelly, Quirin e O'Bryan (2011); Fatimah (2012); Paino et al., (2012).
Comportamento Disfuncional (CD)	Discriminado em questões de escala <i>likert</i> de 5 pontos para captar a finalização antecipada da aplicação de testes de auditoria (F.TEST); Subnotificação de tempo (SUB.NOT); Alteração / substituição dos procedimentos de auditoria (A.PROC), sendo que quanto mais próximo de 5 maior o CD.	3ª Seção – 12 (1-12) questões / Donnelly, Quirin e O'Bryan (2003)	Fatimah (2012); Paino et al., (2012); Paino et al., (2014).
Auto-avaliação de desempenho (AUTO.DES)	Discriminado em questões de escala tipo <i>likert</i> de 6 pontos para captar a auto avaliação de desempenho quanto a coordenação, supervisão, planejamento, desempenho geral, entre outros, sendo que na escala 1 representa - Bem abaixo da média até 5 - Bem acima da média e 6 – Não se aplica.	4ª Seção - 7 (1-7) questões / Donnelly et al., (2003).	Fatimah (2012); Paino et al., (2012); Paino et al., (2014).



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

Comprometimento organizacional (CO)	Discriminado em questões de escala <i>likert</i> de 5 pontos para captar o comprometimento organizacional afetivo, calculativo e normativo, sendo que quanto mais próximo de 5 maior o CO.	5ª Seção – 27 (1-27) questões / Siqueira (2008).	Não testada por esta medida.
Informações Demográficas dos Auditores	Questão referente a se o auditor trabalha em uma Firma de auditoria <i>Big Four</i> ou não (BigFour), sendo que 1 refere-se a Firma <i>Big Four</i> e 0 Firma de <i>Não Big Four</i> .	1ª Seção – 6 (1-6) questões	Hyatt e Prawitt (2001)
	Questão para captar informações a cerca de gênero (Gn), em que 1 representa o gênero masculino e 0 o feminino.		Criado pelos Autores.
	Questão para captar informações sobre a Idade (Idad), em que a categoria 1 representa a faixa de 18 a 22 anos; 2 representa a faixa de 23 a 29 anos; 3 representa a faixa de 30 a 39 anos; 4 representa a faixa de 40 a 49 anos; 5 representa a faixa de 50 a 59 anos e 6 representa a faixa de mais de 60 anos.		
	Questão para captar informações sobre a escolaridade (Esc), em que 1 representa bacharel; 2 especialização; 3 mestrado; 4 doutorado e 5 pós doutorado.		
	Questão para captar informações sobre o tempo de atuação na empresa atual (TAEA), em que 1 representa o período de até 1 ano; 2 representa o período de 2 a 5 anos; 3 representa o período de 6 a 10 anos; 4 o período de 11 a 15 anos; 5 o período de 16 a 20 anos e 6 representa acima de 20 anos.		
	Questão para captar informações sobre o tempo de atuação na profissão contábil (TAPC), em que 1 representa o período de até 1 ano; 2 representa o período de 2 a 5 anos; 3 representa o período de 6 a 10 anos; 4 o período de 11 a 15 anos; 5 o período de 16 a 20 anos e 6 representa acima de 20 anos.		

Fonte: Dados da pesquisa.

Deste modo, com base nas dimensões e variáveis apresentadas no Quadro 1, foram formuladas equações para responder o objetivo geral da pesquisa e hipóteses, sendo que as mesmas foram tratadas por meio de estatística descritiva, análise fatorial e regressão linear múltipla por meio do *software* SPSS. A análise fatorial foi necessária para demonstrar a carga de informação de cada questão das dimensões analisadas para após se criar um indicador geral para cada uma das variáveis: locus de controle interno e externo, comportamento disfuncional, auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional utilizadas nas equações a seguir.



(1)

$$CD_{it} = \beta_0 + \beta_1 LOC.Ext_{it} + \beta_2 LOC.Int_{it} + \beta_3 AUTO.DES_{it} + \beta_4 CO_{it} + \beta_5 Gn_{it} + \beta_6 Idad_{it} + \beta_7 Esc_{it} + \beta_8 TAEA_{it} + \beta_9 TAPC_{it} + it$$

(1a)

$$CD_{it} = \beta_0 + \beta_1 LOC.Ext_{it} + \beta_2 LOC.Int_{it} + \beta_3 AUTO.DES_{it} + \beta_4 CO_{it} + \beta_5 BigFour_{it} + \beta_6 Gn_{it} + \beta_7 Idad_{it} + \beta_8 Esc_{it} + \beta_9 TAEA_{it} + \beta_{10} TAPC_{it} + it$$

A equação 1 e 1a tem por objetivo responder as hipóteses de pesquisa 1 e 2, sendo que se espera uma associação positiva entre o β_1 a o CD e uma associação negativa entre o β_2 e o CD, também se espera uma associação negativa entre o β_3 com o CD da equação 1a. A equação 1 difere-se da equação 1a, pois na equação 1 é analisado separadamente os auditores vinculadores a firmas *Big Four* e os não vinculados a firmas *Big Four*, a fim de se fazer uma análise comparativa dos resultados das variáveis significativas e coeficientes β_1 e β_2 . Já a equação 1a é aplicada a toda a amostra ao mesmo tempo, com a inclusão de uma variável *dummy* para captar a influência de firma de auditoria *Big Four*. A seguir visualiza-se as equações 2 e 3.

(2)

$$CD_{it} = \beta_0 + \beta_1 LOC.Ext \times AUTO.DES_{it} + \beta_2 LOC.Int \times AUTO.DES_{it} + \beta_3 Gn_{it} + \beta_4 Idad_{it} + \beta_5 Esc_{it} + \beta_6 TAEA_{it} + \beta_7 TAPC_{it} + it$$

(3)

$$CD_{it} = \beta_0 + \beta_1 LOC.Ext \times CO_{it} + \beta_2 LOC.Int \times CO_{it} + \beta_3 Gn_{it} + \beta_4 Idad_{it} + \beta_5 Esc_{it} + \beta_6 TAEA_{it} + \beta_7 TAPC_{it} + it$$

As equações 2 e 3 tem por objetivo responder as hipóteses de pesquisa 3 e 4, em que sugerem uma relação negativa entre auto avaliação de desempenho e comprometimento organizacional com o comportamento disfuncional quando associado ao locus de controle interno. Deste modo, espera-se um coeficiente negativo dos β_2 das equações 2 e 3, os quais apresentam a moderação entre locus de controle interno e auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional, respectivamente. Também as equações 2 e 3 foram analisadas separadamente para as amostras de auditores vinculados a *Big Four* e não *Big Four* a fim de se comparar os resultados entre as firmas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Apresenta-se nesta seção a descrição e análise dos resultados. Inicialmente na Tabela 1 demonstra-se a estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo separando-se na amostra de auditores de Firmas *Big Four* e não *Big Four*. Nas Tabelas 2, 3, 4 e 5 são apresentados os resultados das equações 1, 1a, 2 e 3, as quais tem por intuito mensurar a influência das variáveis locus de controle, auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional no comportamento disfuncional.

Tabela 1 – Análise descritiva das variáveis

Variáveis	Mínimo		Máximo		Média		Desvio-Padrão	
	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>
Locus Interno	2,6250	3,0000	4,8750	5,0000	3,9115	3,8363	0,4420	0,4730



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Lócus Externo	1,0000	1,0000	3,5000	3,7500	2,0339	1,8482	0,6017	0,7181
Comportamento Disfuncional	1,0000	1,0000	4,1667	3,5833	2,4141	2,1310	0,8774	0,7582
Auto-Avaliação de Desempenho	1,5714	2,8571	5,5714	5,1429	4,1443	3,9694	0,6832	0,6486
Comprometimento Organizacional	1,4815	1,2963	4,0000	3,6667	2,5934	2,7266	0,5722	0,6201
Gênero	0,0000	0,0000	1,0000	1,0000	0,7083	0,7619	0,4569	0,4311
Faixa Etária	1,0000	2,0000	5,0000	6,0000	2,3021	3,5476	0,8350	0,9160
Faixa de Escolaridade	1,0000	1,0000	3,0000	3,0000	1,4375	1,9286	0,5584	0,6005
Tempo atuação na empresa	1,0000	0,0000	6,0000	6,0000	2,2708	2,8571	1,1919	1,6465
Tempo atuação em contabilidade	0,0000	2,0000	6,0000	6,0000	2,8958	4,5000	1,3802	1,3113

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis e das principais dimensões avaliadas, sendo que para esta etapa ainda não são consideradas as variáveis enquanto indicadores identificados pelo cálculo da análise fatorial por dimensão, visto ser necessária a análise das variáveis na sua forma original a fim de demonstrar a evolução desta que varia em escala *likert*. Também, foram separadas as estatísticas entre variáveis de auditores de firmas *Big Four* dos de não *Big Four* para traçar tendências dos profissionais em cada estrutura de firma.

Em relação a variável de lócus de controle interno, percebe-se que a maior pontuação se demonstrou para o grupo de auditores de *Big Four*, entretanto a diferença em relação aos auditores de firmas de *Não Big Four* não foi muito diferente, o mesmo ocorreu para a variável de lócus de controle externo. Deste modo, infere-se que de maneira geral auditores de *Big Four* atribuíram maiores pontuações de lócus de controle tanto interno como externo em relação as suas ações e recompensas. Também, em relação às duas amostras percebe-se que os auditores analisados atribuem mais a fatores internos a responsabilidade para suas ações e consequências quando em comparação ao lócus externo, o que representa a maturidade destes ao observar que seu sucesso além do que qualquer coisa depende de si próprio e não de externalidades.

Quanto ao comportamento disfuncional a escala possibilitou a identificação de que os auditores vinculados a firma *Big Four* foram os que apresentaram níveis mais altos desse comportamento. Este resultado aponta que firmas de maior porte e mais bem estruturadas tendem a apresentar maior comportamento disfuncional, que por sua vez pode diminuir a qualidade do serviço de auditoria. Também, foram os auditores ligados a Firma *Big Four* que apresentaram maiores níveis de auto-avaliação em relação a planejamento, supervisão, coordenação, entre outros, demonstrando maior autoconfiança na realização do trabalho o que pode diminuir a análise crítica e cética frente às evidências de auditoria.

Já quanto ao comprometimento organizacional, os auditores ligados a Firmas de Não *Big Four* demonstraram escalas maiores de comprometimento do tipo afetivo, calculativo e normativo em relação à empresa que trabalhavam. Esses resultados identificam que em empresas menos estruturadas apesar de não haver altos níveis de autoavaliação os auditores tendem a ser mais comprometidos.

Quanto as variáveis demográficas, a variável de gênero demonstrou que a maioria dos auditores estudados tanto de *Big Four*, quanto de não *Big Four* são do gênero masculino, uma vez que a média se aproxima mais de 1, que representa este gênero. Em relação à faixa etária constatou-se que os auditores de *Big Four* na maioria possuem idade entre 23 a 29 anos, uma



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

vez que a média se aproximou mais da escala 2, já os auditores ligados a Não *Big Four* apresentaram faixa etária de 30 a 39 anos, por apresentar média mais próxima de 3.

A escolaridade dos auditores revelou que os ligados a *Big Four* na maioria possuem o bacharelado completo, já os ligados a Não *Big Four* na maioria possuem especialização, pela aproximação com a escala 2. As variáveis de tempo de atuação dos auditores na empresa, bem como na profissão contábil revela a *expertise* destes quanto à experiência adquirida. Deste modo, os auditores ligados a firmas de auditoria *Big Four* demonstraram de 2 a 5 anos de atuação na empresa de auditoria e de 6 a 10 anos de experiência na contabilidade, na maioria. Por sua vez, os auditores de firma Não *Big Four* demonstraram experiência de 6 a 10 anos na empresa de auditoria e de 16 a 20 anos de experiência na profissão contábil. De maneira geral, observa-se que nas empresas de auditoria Não *Big Four* apresentaram-se os profissionais com maior idade, escolaridade, bem como experiência no mercado.

Os achados são congruentes na definição do perfil dos auditores independentes estudados. Auditores que trabalham em *big four*, tem níveis de locus de controle interno e externo maiores, se auto avaliam melhor, no entanto, são geralmente homens mais jovens, no início de carreira que concluíram a graduação, sem um nível maior de *expertise*, no entanto, por serem mais autoconfiantes tendem a ter maior comportamento disfuncional. Por sua vez, auditores que trabalham em firmas não *big four* são mais experientes, tem maiores níveis de *expertise*, possuem menor tendência de locus de controle interno e externo em comparação aos de *big four*, se auto avaliaram em menor nível do que outros auditores, no entanto são mais comprometidos com o trabalho que estão desenvolvendo.

Observada as características das variáveis analisadas, apresenta-se na Tabela 2 o resumo da equação 1, a qual foi aplicada para a amostra de auditores de firmas *Big Four* e não *Big Four*.

Tabela 2 - Resumo da regressão linear múltipla da equação 1 – *Big Four* e Não *Big Four*

Variáveis	Amostra de auditores <i>Big Four</i>			Amostra de auditores Não <i>Big Four</i>		
	Coef.	Sig.	VIF	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	17,619	0,048	-	8,726	0,522	-
LOC.Ext	0,555	0,023*	1,335	0,708	0,040*	1,855
LOC.Int	0,210	0,605	1,344	0,401	0,522	1,793
AUTO.DES	-0,390	0,057*	1,074	0,435	0,159	1,101
CO	0,138	0,066*	1,053	-0,239	0,029*	1,325
Gn	2,682	0,095*	1,183	-1,073	0,706	1,749
Idad	0,539	0,704	3,136	-0,843	0,567	2,114
Esc	-1,878	0,209	1,543	-2,783	0,130	1,376
TAEA	-0,376	0,722	3,547	0,507	0,454	1,437
TAPC	-1,483	0,131	4,064	0,978	0,353	2,201
Durbin Watson	2,187			1,731		
R ² equação:	0,255			0,287		
Sig equação:	0,002			0,216		

* Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se de acordo com a Tabela 2 que a equação da amostra de auditores *Big Four* se demonstrou significativa, onde as variáveis testadas explicam em torno de 25% o comportamento disfuncional dos auditores. As variáveis significativas deste modelo foram locus de controle externo (LOC.Ext), comprometimento organizacional (CO), gênero (Gn) com relações positivas e a auto-avaliação de desempenho (AUTO.DES) com relação negativa com a variável dependente.



Deste modo, percebe-se que quanto mais os auditores de *Big Four* atribuem seu sucesso a fatores externos e são do gênero masculino, mais estes apresentam comportamento disfuncional. Também, foi identificado que quanto maior o comprometimento relatado, maior a possibilidade de elevar seu comportamento disfuncional, isto porque, quanto mais comprometidos estes auditores de *big four* devem estar, mais se sentem pressionados a omissão e análise mais superficial de evidências de auditoria, comprometendo a qualidade do serviço por estes prestado. Por outro lado, os auditores de *Big Four* que se auto-avaliaram de forma mais positiva tendem a apresentar em menor grau comportamentos disfuncionais.

Em relação a equação 1 aplicada na amostra de auditores de firmas não *Big Four* constatou-se que o modelo não se demonstrou significativo, entretanto variáveis do modelo demonstraram significância para influência na variável dependente. Deste modo, analisam-se igualmente as variáveis significativas, uma vez que a não significância do modelo referem-se ao graus de liberdade do ANOVA, pela quantidade de casos analisados em relação às variáveis independentes. O modelo apresentou 28% de explicação da variável dependente pelas variáveis testadas.

As variáveis significativas da equação para auditores de Não *Big Four* foram locus de controle externo (LOC.Ext) e comprometimento organizacional (CO), sendo que a primeira demonstrou relação positiva e a segunda relação negativa com a dependente. Assim, infere-se que também para esta amostra quanto maior a atribuição de fatores externos ao sucesso do auditor maior será o comportamento disfuncional deste, o que corrobora com o apontado na análise das estatísticas descritivas, de que os auditores de não *big four* analisados neste estudo não relacionam as suas competências a comportamentos disfuncionais, visto serem mais maduros e com maior nível de expertise. Já em relação ao comprometimento, constatou-se que quanto maior for o compromisso afetivo, calculativo e normativo destes em relação a firma, menor é o comportamento disfuncional, sendo que esta relação se demonstrou contrária na amostra de auditores de *Big Four*, o que representa ainda oportunidades de investigações em futuras pesquisas.

Ao se comparar o coeficiente de relação do locus de controle externo entre as amostra de auditores ligados a *Big Four* (0,555) e os de não ligados a *Big Four* (0,708) com o comportamento disfuncional, constata-se que a relação é significativa, positiva e é menor na primeira amostra, o que corrobora com a hipótese 1 “*O locus de controle externo influencia positivamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de Big Four*”. Este resultado revela a importância da estrutura da firma de auditoria para a redução do comportamento disfuncional, mesmo na presença de locus de controle externo.

Assim, comparando da mesma forma, o coeficiente de relação do locus de controle interno entre as amostras de *Big Four* (0,210) e de não *Big Four* (0,401), percebe-se indícios de menor relação deste locus com o comportamento disfuncional na presença de firma com estrutura grande de auditoria. Porém, estas relações não se demonstraram significativas, rejeitando-se assim a hipótese de pesquisa 2 “*O locus de controle interno influencia negativamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de Big Four*”.

Na Tabela 3 apresenta-se a análise da equação 1a, a qual é aplicada a amostra total de auditores analisados, incluindo-se variável *dummy* de empresa de auditoria, a fim de captar a influência desta no comportamento disfuncional dos auditores.

Tabela 3 - Resumo da regressão linear múltipla da equação 1a

Variáveis	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	16,133	0,030	-
LOC.Ext	0,549	0,004*	1,364



Contabilidade e Perspectivas Futuras

LOC.Int	0,261	0,425	1,287
AUTO.DES	-0,156	0,363	1,070
CO	0,027	0,654	1,100
BigFour	-0,548	0,720	1,619
Gn	2,204	0,101	1,164
Idad	-0,415	0,668	3,232
Esc	-1,344	0,207	1,374
TAEA	-0,150	0,787	1,878
TAPC	-0,789	0,254	3,676
Durbin Watson	1,991		
R ² equação:	0,187		
Sig equação:	0,002		

* Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 3 percebe-se que o modelo demonstrou-se significativo, em que as variáveis independentes explicaram em torno de 18% o comportamento disfuncional de todos os auditores analisados. Quanto as variáveis significativas, observou-se que o lócus de controle externo (LOC.Ext) influenciou para o aumento do comportamento disfuncional. Assim, auditores tanto ligados a *Big Four* ou não *Big Four* quando atribuem a externalidades fatores de sucesso e não a si próprios tendem a ter maior comportamento disfuncional, o que pode diminuir a qualidade do serviço de auditoria. Quanto a variável *dummy* de *Big Four* constatou-se a não significância desta.

Na Tabela 4 apresenta-se o resumo da regressão linear múltipla da equação 2, a qual é aplicada em amostra de auditores *Big Four* e não *Big Four*, com a interação das variáveis de lócus de controle e auto-avaliação de desempenho.

Tabela 4 - Resumo da regressão linear múltipla da equação 2 – *Big Four* e Não *Big Four*

Variáveis	Amostra de auditores <i>Big Four</i>			Amostra de auditores Não <i>Big Four</i>		
	Coef.	Sig.	VIF	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	27,028	0,000	-	10,560	0,149	-
LOC.Ext X	0,017	0,115	1,273	0,030	0,035*	1,246
AUTO.DES						
LOC.Int X	-0,019	0,069*	1,136	0,011	0,485	1,096
AUTO.DES						
Gn	3,002	0,068*	1,165	0,847	0,757	1,476
Idad	-0,017	0,991	3,065	-0,967	0,506	1,869
Esc	-1,878	0,224	1,551	-1,584	0,366	1,164
TAEA	0,105	0,922	3,472	0,202	0,768	1,358
TAPC	-1,603	0,113	4,030	0,627	0,561	2,122
Durbin Watson	2,326			1,720		
R ² equação:	0,187			0,166		
Sig equação:	0,009			0,472		

* Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo o apresentado na Tabela 4, pode-se constatar a significância da equação 2 quando aplicada a amostra de auditores ligados a *Big Four*, já na amostra de não *Big Four* o modelo não se demonstrou significativo, porém devido aos graus de liberdade analisa-se a variável significativa deste modelo também. As variáveis da equação 2 explicaram em torno de 18% e 16% do comportamento disfuncional, respectivamente nas amostras.



Quanto as variáveis significativas, constatou-se que, quando auditores de *Big Four* apresentam um bom desempenho e estes atribuem o sucesso a fatores internos de si mesmo (LOC.Int X AUTO.DES) tendem a ter diminuição do nível de comportamento disfuncional. Este resultado corrobora a hipótese de pesquisa 3 “*A auto-avaliação de desempenho apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta locus de controle interno*”, limitada a amostra de auditores de *Big Four*. Também nesta amostra, constatou-se que auditores do gênero (Gn) masculino significativamente tendem a ter comportamento disfuncional maior em relação as do gênero feminino.

Na amostra de auditores ligados a não *Big Four* constatou-se que quando os auditores possuem auto-avaliação de desempenho elevado e ao mesmo tempo apresentam locus de controle externo (LOC.Ext X AUTO.DES) tendem a apresentar maior grau de comportamento disfuncional. Na Tabela 5 apresenta-se o resumo da regressão da equação 3 aplicada as duas amostras de auditores considerando-se a interação entre locus de controle e comprometimento organizacional.

Tabela 5 - Resumo da regressão linear múltipla da equação 3 – *Big Four* e Não *Big Four*

Variáveis	Amostra de auditores <i>Big Four</i>			Amostra de auditores Não <i>Big Four</i>		
	Coef.	Sig.	VIF	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	18,380	0,000	-	25,847	0,000	-
LOC.Ext X CO	0,014	0,015*	1,451	0,004	0,526	1,521
LOC.Int X CO	0,000	0,992	1,402	-0,014	0,034*	1,375
Gn	2,956	0,067*	1,165	-0,984	0,739	1,713
Idad	0,414	0,771	3,078	0,127	0,933	2,019
Esc	-1,920	0,203	1,531	-2,296	0,235	1,402
TAEA	-0,443	0,674	3,431	0,084	0,901	1,325
TAPC	-1,272	0,192	3,909	0,617	0,567	2,103
Durbin Watson	2,316			1,568		
R² equação:	0,217			0,164		
Sig equação:	0,002			0,480		

* Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 5 percebe-se a significância do modelo aplicado aos auditores de *Big Four*, já no modelo aplicado à amostra de auditores não ligados a *Big Four* constatou-se a não significância do modelo, porém devido aos graus de liberdade, analisa-se a variável significativa de tal modelo. Quanto às explicações, constatou-se 21% e 16% nas amostras, respectivamente.

Em relação às variáveis significativas, constatou-se na amostra de auditores de *Big Four* que o locus externo associado ao comprometimento organizacional (LOC.Ext X CO) influenciou para o aumento do comportamento disfuncional. Já na amostra de auditores não ligados a *Big Four* constatou-se que o comprometimento organizacional associado ao locus de controle interno (LOC.Int X CO) influenciou na diminuição do comportamento disfuncional. Deste modo, estes resultados corroboram a hipótese de pesquisa 4 “*O comprometimento organizacional apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta locus de controle interno*” limitada a amostra de auditores de não *Big Four*. Ainda, na amostra de auditores ligados a *Big Four* o gênero (Gn) masculino continuou a demonstrar relação significativa para o aumento do comportamento disfuncional.

De forma geral, os resultados apontaram que auditores que trabalham em firmas *big four*, tem níveis de locus de controle interno e externo maiores, se auto avaliam melhor, são geralmente homens mais jovens, no início de carreira que concluíram a graduação, sem um



nível maior de *expertise*, no entanto, são autoconfiantes e tendem a ter maior comportamento disfuncional. Por sua vez, auditores que trabalham em firmas não *big four* são mais experientes, tem maiores níveis de *expertise*, possuem menor tendência de lócus de controle interno ou externo em comparação aos de *big four*, se auto avaliaram em menor grau do que outros auditores, no entanto são mais comprometidos com o trabalho, o que fez com que se confirmassem as hipóteses mencionadas.

Conclui-se que o comportamento disfuncional é influenciado pelo lócus de controle, especialmente o externo em ambas as estruturas de firmas de auditoria. Auditores com lócus de controle externo não assumem responsabilidade direta sobre os objetivos e são mais passíveis de influência persuasiva (Dela Coleta, 1982). Nesse estudo, os achados apontam que quanto maior a presença de lócus externo maior o comportamento disfuncional. Quando observadas as moderações de auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional, foi possível identificar que auditores de empresas menos estruturas são mais comprometidos, se auto avaliaram em menor nível quanto os de firma *big four*, e não apresentam lócus de controle maiores nem pra interno nem para externo, confirmando a diferença de estrutura já apontada na literatura.

Esses achados complementam pesquisas como a de Paino et al., (2010) que afirmam que o comportamento disfuncional está associado a sistemas de controles ou procedimentos. Os novos achados indicam que o comportamento disfuncional pode ser associado a fatores comportamentais e pessoais de cada indivíduo como é o caso do lócus de controle. O'Bryan et al., (2005) ainda contribuem ao afirmar que o comportamento disfuncional está associado a falhas no processo e a uma menor qualidade na auditoria. Os achados desta pesquisa corroboram por indicar que as falhas são decorrentes também de algumas características pessoais de auditores bem como da estrutura da firma que este trabalha, como já havia sido apontado nos estudos de Bamber (1989).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a influência do lócus de controle no comportamento disfuncional de auditores de firma *Big Four* moderado pela auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional. Como base teórica, foram discutidos lócus de controle, comportamento disfuncional, estrutura das firmas de auditoria enquanto variáveis relacionadas a firma, bem como auto-avaliação de desempenho e comprometimento organizacional que correspondem as variáveis comportamentais que são inerentes a cada auditor, junto de variáveis demográficas, as quais compuseram o conjunto de variáveis do estudo.

A pesquisa foi desenvolvida utilizando técnicas de pesquisa descritiva, por meio de levantamento de dados e quanto à abordagem do problema foi quantitativo. Para responder o objetivo de pesquisa foram coletadas informações de auditores tanto de firmas *big four* como de não pertencentes a *big four* a título de comparação de resultados, por meio de um questionário estruturado composto de 5 seções, encaminhado aos respondentes por meio do LinkedIn. O estudo foi pautado na observação de fatores que influenciam o comportamento disfuncional de auditores que trabalham em empresas *big four* e não *big four*, confrontando dados demográficos e dados comportamentais com a estrutura da firma.

A análise dos dados foi realizada por meio de estatística descritiva, análise fatorial e regressão linear múltipla. Quanto as análises descritivas de variáveis demográficas, a variável de gênero apontou que a maioria dos auditores estudados são do gênero masculino. Em relação à faixa etária constatou-se que os auditores de *Big Four* na maioria possuem idade entre 23 a 29 anos, já os auditores ligados a Não *Big Four* apresentaram faixa etária de 30 a 39 anos. De maneira geral, observa-se que nas empresas de auditoria Não *Big Four* apresentam-se os profissionais com maior idade, escolaridade, bem como experiência no mercado.



As hipóteses de pesquisa testaram se “O *lôcus de controle externo* influencia positivamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de Big Four”, se “O *lôcus de controle interno* influencia negativamente no comportamento disfuncional na auditoria em menor grau quando for à auditoria de Big Four”, se “A auto-avaliação de desempenho apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta *lôcus de controle interno*”, bem como se “O comprometimento organizacional apresenta relação negativa com o comportamento disfuncional quando o auditor apresenta *lôcus de controle interno*.” Onde, três destas foram aceitas, sendo a primeira e as duas últimas.

Os achados contribuem para literatura acadêmica de *lôcus de controle*, fatores comportamentais que podem influenciar o comportamental disfuncional, bem como as diferenças de auditores brasileiros quanto a estrutura da firma. Esses achados ainda ressaltam a análise da melhoria na qualidade da auditoria, e podem ser indicativos passíveis de treinamento e aprimoramento dos profissionais independente da estrutura de firma, visto o apontado por Paino et al., (2012) de que a organização também pode ter papel vital para evitar o comportamento disfuncional.

A contribuição da pesquisa se configura por analisar diferentes estruturas de firmas de auditoria no Brasil e constatar diferenças entre estas. Outra contribuição é análise de variáveis comportamentais em contraste com variáveis da firma, o que traz novas evidências de fatores que influenciam o comportamento de auditores no desenvolvimento do seu trabalho. Além destas contribuições, a de considerar a relevância teórica e literária destes achados visto a importância da compreensão de fatores comportamentais na melhoria de práticas contábeis e de auditoria, o que configura um contexto pouco explorado e com ambiente de pesquisa bastante abrangente com possibilidade para pesquisas futuras que contribuam para a qualidade da auditoria.

REFERÊNCIAS

- 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).
- Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity: An empirical investigation. *Accounting review*, 285-299.
- Bastos, A. V. B. (1991). Validação da escala de *lôcus de controle* no trabalho (Spector, 1988). *PSICO*, 22(2), 133-154.
- 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. (2005). Locus Of Control And Dysfunctional Audit Behavior. *Journal of Business & Economics Research*. 3(10), 09-14.
- Callado, M. C.; Gomes, J. A.; Tavares, L. E. (2006). *Lôcus de controle interno*: uma característica de empreendedores. *Revista de Administração Mackenzie*. 11(2), 168-188.
- Chairunnisa, D., & Idrus, R. (2015). Pengaruh locus of control, komitmen organisasi, kinerja auditor, dan turnover intention terhadap perilaku menyimpang dalam audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Pekanbaru dan Padang). *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Bidang Ilmu Ekonomi*, 1(2), 1-16.
- Coleta, M. F. D. (1987). Escala multidimensional de locus de controle de Levenson. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 39(2), 79-97.
- 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), 95-108.



- 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(1), 87-110.
- Fatimah, A. (2012). Karakteristik Personal Auditor sebagai Anteseden Perilaku Disfungsional Auditor dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Hasil Audit. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, 1(1), 1-12.
- 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.
- Kinicki, A. J.; Vecchio, R. P. (1994). Influences on the quality of supervisor-subordinate relations: The role of time-pressure, organizational commitment, and locus of control. *Journal of Organizational Behavior*, 15(1), 75-82.
- Kueppers, R. J.; Sullivan, K. B. (2010) How and why an independent audit matters. *International Journal of disclosure and governance*, 7(4), 286-293.
- Lucena, W. G. L.; Fernandes, M. S. A.; Silva, J. D. G. (2011). A contabilidade comportamental e os efeitos cognitivos no processo decisório: uma amostra com operadores da contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 7(3).
- Maciel, C. O.; Camargo, C. (2010). Lócus de controle, comportamento empreendedor e desempenho de pequenas empresas. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 11(2).
- 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, Richard M.; Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of vocational behavior*, 14(2), 224-247.
- O'Bryan, D. O., Quirin, J. J., & Donnelly, D. P. (2005). Locus of control and dysfunctional audit behavior. *Journal of Business & Economics Research*, 3(10), 9-14.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18(2), 162-173.
- Paino, H.; Ismail, Z.; Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145, 116-128.
- 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.
- Payne, E. A.; Ramsay, R. J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological monographs: General and applied*, 80(1), 1.
- Sant'ana, C. F.; Cunha, P. R. (2016, Julho). Influência de Fatores Individuais de Auditores Independentes da Região Sul do Brasil no Comportamento Disfungsional na Auditoria. Anais XVI Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil.
- Shapeero, M.; Koh, H. C.; 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.