
INFLUÊNCIA DO LÓCUS DE CONTROLE E RESILIÊNCIA NA RELAÇÃO DO ESTRESSE OCUPACIONAL COM AS PRÁTICAS REDUTORAS DA QUALIDADE DA AUDITORIA

Alice Carolina Ames ¹
Juçara Haveroth ²
Paulo Roberto da Cunha ³
Pinto Ié ⁴

▪ Artigo recebido em: 06/07/2021 ▪ Artigo aceito em: 03/10/2022 ▪▪ Segunda versão aceita em: 14/12/2022

RESUMO

Este artigo teve por objetivo analisar a influência do locus de controle e da resiliência na relação entre o estresse ocupacional e as práticas redutoras da qualidade da auditoria. Para isso realizou uma *survey* com 124 auditores cadastrados no CNAI do Conselho Federal de Contabilidade, por meio de um questionário online enviado pela rede de contatos profissionais LinkedIn®. Os resultados indicaram que no que se refere ao estresse quando se aumenta o Conflito de Papéis aumenta-se as Práticas Reduzidas da Auditoria (PRQA); que a

¹ Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D202 – Bairro Itoupava Seca, CEP: 89.030-903 Blumenau/SC – Brasil; Telefone: (47) 3321-0565; e-mail: aliceames@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0027513946536184>
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8287-8831>

² Doutora em Ciências Contábeis e Administração no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D202 – Bairro Itoupava Seca, CEP: 89.030-903 Blumenau/SC – Brasil; Telefone: (47) 3321-0565; e-mail: jucara_haveroth@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7711965074659371>
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7327-0667>

³ Doutor em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D202 – Bairro Itoupava Seca, CEP: 89.030-903 Blumenau/SC – Brasil; Telefone: (47) 3321-0565; e-mail: pauloccsa@furb.br
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6291962434969372>
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5805-9329>

⁴ Mestre em Ciências Contábeis e Administração no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D202 – Bairro Itoupava Seca, CEP: 89.030-903 Blumenau/SC – Brasil; Telefone: (47) 3321-0565; e-mail: pintoie@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8593351329372363>
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8510-9272>

Editor responsável pela aprovação do artigo: Dr. João Estevão Barbosa Neto

Editor responsável pela edição final do artigo: Dr. Ewerton Alex Avelar

Ambiguidade de Papéis, embora reflita em maior Estresse não reflete em maior Redução das PRQA. Conclui-se que variáveis comportamentais, como o estresse e lócus de controle, afetam a qualidade da auditoria e precisam ser mais estudadas por pesquisadores e consideradas por reguladores na perspectiva de que ações possam ser efetuadas no intuito de entendê-los e monitorá-los com o interesse de preservar a qualidade das opiniões emitidas pelos auditores. Este estudo contribui para a literatura de auditoria, especialmente pela análise de variáveis comportamentais, que representam uma lacuna de pesquisa que ainda precisa ser explorada.

Palavras-Chave: Estresse Ocupacional. Qualidade da Auditoria. Lócus de Controle. Resiliência.

INFLUENCE OF LOCUS OF CONTROL AND RESILIENCE IN RELATING OCCUPATIONAL STRESS TO AUDIT QUALITY REDUCING PRACTICES

ABSTRACT

This article aimed to assess the influence of locus of control and resilience in the relationship between occupational stress and practices that reduce audit quality. For this, it carried out a survey with 124 auditors registered with the CNAI of the Federal Accounting Council, through an online questionnaire sent by the network of professional contacts LinkedIn®. The results indicated that it does not refer to stress when the Conflict of Roles is increased as Reduced Audit Practices (PRQA); that Role Ambiguity, although it reflects in greater Stress, does not reflect in greater reduction of PRQA. It is concluded that behavioral variables, such as stress and locus of control, affect audit quality and need to be further studied by researchers and considered by regulators from the perspective of what actions can be taken to understand and monitor them. them in the interest of preserving the quality of those issued by the auditors. This study contributes to the audit literature, especially by analyzing behavioral variables, which represent a research gap that still needs to be explored.

Keywords: Occupational Stress. Audit Quality. Locus of Control. Resilience.

1 INTRODUÇÃO

A quase vinte anos a auditoria vem sendo alvo de pesquisas decorrente de escândalos corporativos que expuseram e levantaram questionamentos sobre suas fragilidades. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Trabalho do Auditor - NBCTA 200 (2012) uma consequência decorrente desse cenário foi o surgimento da SOX (*Sarbaney Oxley*) 2002, que alçou diversas questões relacionadas a qualidade da auditoria e a capacidade dos auditores em assegurar informações financeiras confiáveis livres de distorções relevantes e fraudes. Com isso, ano a ano, a auditoria tem sofrido mudanças, especialmente em relação ao auditor e a relação auditor-cliente (Defond & Zhang, 2014).

Questões como a relação auditor-cliente tem implicações no comportamento e na prática da auditoria (Caramanis, 1998), isso porque a qualidade da auditoria e dos relatórios financeiros são sensíveis ao

comportamento dos indivíduos envolvidos nos processos de auditoria (Herrbach, 2001). Desta forma, de modo a aumentar os níveis de qualidade, perspectivas recentes têm buscado compreender como os traços pessoais do auditor podem impactar os resultados da auditoria, e de que forma os padrões de trabalho podem ser melhorados incluindo mais orientação sobre a consciência e compreensão de traços pessoais (International Federation of Accountants – IFAC, 2017).

Alguns traços como confiança, natureza questionadora, resposta ao estresse, pressões de tempo ou conflito, conhecimento, experiências práticas e culturais e ceticismo profissional (Hurttt, 2010; IFAC, 2017) foram consideradas variáveis importantes e que se relacionam diretamente com a qualidade dos processos e da opinião dos auditores. Destes, o estresse ganha potencial atenção visto que a auditoria vem sendo considerada como a área mais estressante das especialidades da contabilidade (Hasin & Omar, 2007).

O estresse quanto à função é enraizado na suposição de que todos os indivíduos desempenham papéis (Rizzo; House & Lirtzman, 1970) e, por esse desempenho de papéis ser potencial gerador de estresse em ambientes mais complexos como a auditoria, a literatura converge com a necessidade de estudá-lo em organizações e grupos de indivíduos. Apesar da relevância, estudos sobre estresse aplicados ao campo de auditoria são escassos, especialmente nos países em desenvolvimento (Olasanmi, 2016). Haveroth (2017) ao estudar a relação do estresse ocupacional com o ceticismo profissional de auditores brasileiros, sugere que características pessoais e comportamentais do auditor ainda precisam ser exploradas na pesquisa de auditoria, de modo que tal variável podem refletir na qualidade da auditoria.

A relação entre o estresse ocupacional e a qualidade da auditoria pode sofrer influências de outras variáveis, como o Locus de Controle. O Locus de Controle (LC) é a crença que o indivíduo possui em relação ao tanto de controle que ele tem de seu destino (Maciel & Camargo, 2010). O Locus de Controle é dividido em Locus de Controle Interno e de Controle Externo. Os indivíduos com maior Locus de Controle Interno (LCI) acreditam na perspectiva de que o que pode ser alcançado depende deles mesmos, dos esforços e das competências despendidas. Por outro lado, os indivíduos com Locus de Controle Externo (LCE) manifestam mais emoções, sofrem mais influência afetiva, não assumem responsabilidade direta sobre os objetivos e são mais passíveis de influência persuasiva (Coleta, 1987; Rodrigues, 2007).

Outra variável comportamental que pode influenciar na relação entre o estresse ocupacional e a qualidade da auditoria é a resiliência. A resiliência é a capacidade humana para enfrentar e superar experiências de adversidade (Yunes & Szymanski, 2001; Minello & Scherer, 2014) e está ligada a flexibilidade que os indivíduos têm para lidar com as situações (Cardoso, 2013). A resiliência é uma característica importante para os auditores, de modo que em situações de elevado estresse, próprio da atividade, entende-se que pode inibir consequências negativas nos resultados do auditor.

Diversos fatores podem contribuir para reduzir a qualidade da auditoria, nas quais tem-se a aceitação de explicações sem embasamento, falta de consulta as normas vigentes, falta de aprofundamento em comentários sobre a documentação e assinatura prematura nos procedimentos de auditoria (Smith &

Emerson, 2017). Esta redução da qualidade da auditoria pode ter relação com o estresse ocupacional dos auditores.

Entretanto, o Lócus de Controle e a Resiliência podem exercer um papel atenuante na relação entre o estresse ocupacional e a redução da qualidade da auditoria, dado que podem influenciar nestas condições do indivíduo decorrentes do desempenho de suas funções, possibilitando a mitigação de potenciais danos ocasionados por estes.

Dado o exposto de que o estresse ocupacional influencia nas práticas redutoras de qualidade da auditoria e de que variáveis pessoais podem atenuar tal efeito, tem-se a seguinte questão de pesquisa: **qual influência do lócus de controle e da resiliência na relação entre o estresse ocupacional e as práticas redutoras da qualidade da auditoria?** Assim, o objetivo da pesquisa é analisar a influência do lócus de controle e da resiliência na relação entre o estresse ocupacional e as práticas redutoras da qualidade da auditoria.

Estudar auditores representa uma importante contribuição de estudo, devido as funções exercidas e responsabilidades assumidas, que por vezes os tornam mais vulneráveis ao estresse no trabalho (Nasir & Hasse, 1996) e conseqüentemente a todos os danos decorrentes dele. Além disso, justifica-se a realização dessa pesquisa visto o potencial de características pessoais e comportamentais afetar o grau de confiança das informações financeiras auditadas, conforme destacado por Christensen et al., (2016), que depende expressivamente da qualidade da auditoria.

Ainda, a contribuição dessa pesquisa está em discutir a contabilidade e a auditoria comportamental, especialmente pelo advento da temática na área e pela escassez de pesquisas que buscam esclarecer se efetivamente estas possuem algum impacto sobre os resultados no trabalho dos auditores. A importância da discussão é devida as possibilidades de mitigação dos potenciais danos gerados pela falta de qualidade da auditoria refletidas essencialmente em resultados financeiros e perdas dos usuários das informações auditadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Práticas que reduzem a qualidade da auditoria

A qualidade é um conceito importante no campo de auditoria, mas, apesar de apresentar uma extensa literatura nas mais diferentes discussões quanto as práticas e resultados, a qualidade da auditoria ainda é uma questão delicada para os profissionais e pesquisadores por causa das dificuldades quanto a sua mensuração (Christensen et al., 2016, Broberg et al., 2017). Costuma-se afirmar que é difícil definir e medir um alto nível de qualidade, em vez disso, a discussão se volta aos termos de redução ou das práticas que reduzem a qualidade e, mais especificamente, quais comportamentos implicam nesta redução (Broberg et al., 2017).

Coram et al. (2008) definem redução da qualidade de auditoria como ações que intencionalmente e inadequadamente reduzem a coleta de evidências. O denominador comum nas definições e discussões sobre qualidade parece ser visto como o resultado desejado do processo e que o comportamento e as ações do auditor são insumos centrais nesse processo. Neste estudo, o foco

é sobre as práticas que reduzem a qualidade, como descrito por Smith e Emerson (2017), que são aquelas advindas de aceitação de explicações sem embasamento, falta de consulta as normas vigentes, falta de aprofundamento em seus comentários sobre a documentação e assinatura prematura dos procedimentos de auditoria.

Conforme Herrbach (2001) a dificuldade em avaliar a qualidade da auditoria, demonstra sua sensibilidade ao comportamento dos indivíduos, e que o conflito de interesses entre sócios e indivíduos da firma de auditoria podem representar consequências distintas no que se refere a motivação dos auditores em campo. Por outro lado, destaca-se que a definição e mensuração da mesma pode ser útil para as partes interessadas na medida em que podem avaliar a qualidade da auditoria em um período, verificando quais firmas apresentam os menores níveis e fornecer incentivos para investirem em ações para tal reversão (Christensen et al., 2016).

Ao se tratar dos fatores que podem impactar na redução da qualidade da auditoria, em termos de comportamento, entende-se levando em consideração o ambiente de trabalho dos auditores, é quase que natural o enfrentamento de conflitos, como em situações em que eles são requeridos a realizar trabalhos que não estão de acordo com a sua real função, e por conta disso, eles são orientados pelo código de ética de comportamento (Jaya, Sudarma & Roekhudin, 2018). Nesse sentido, tem-se que o comportamento disfuncional entendido conforme O'Bryan, Quirin e Donnelly (2005) como um conceito utilizado para descrever comportamentos que possam potencializar a redução da qualidade da auditoria ou até mesmo quanto a falhas nos processos.

Assim, o comportamento disfuncional pode ser tratado como uma reação racional que advém como resposta a controles e processos (Hartmann, 2000). Sendo que, esse comportamento pode ter efeitos diversos na qualidade da auditoria de forma direta ou indireta, dado que o comportamento pode ser afetado também pelo comprometimento organizacional, disposição de rotatividade e locus de controle (Nehme, Michael & Kozah, 2020). Nesse sentido, a credibilidade da auditoria pode ser comprometida por ações de comportamentos disfuncionais de qualquer membro da auditoria, logo que, a supervisão do comportamento conforme Sweeney, Pierce e Arnold (2013) é vista como essencial.

Estudos como o de Donnelly, Quirin e O'Bryan (2003a) abordaram as práticas reduzidas da qualidade da auditoria ao analisar a relação do comportamento disfuncional e da rotatividade dos auditores em diferentes formatos de firmas e tamanhos, incluindo big 5, internacionais, nacionais e regionais. Os achados demonstraram que o comportamento disfuncional leva a redução na qualidade da auditoria. López e Peters (2012) investigaram as pressões da carga de trabalho, os resultados indicaram que essas variáveis levam os indivíduos a comportamentos disfuncionais e menor qualidade na auditoria proposta.

Broberg et al. (2017) investigaram como as práticas redutoras da qualidade da auditoria com a pressão de tempo. Os resultados apontaram que no contexto da Suécia, não só a pressão orçamentária, mas também fatores endógenos como gênero, exposição, experiência e firma influenciam na redução da qualidade das auditorias. Hutabarat (2018) analisou a influência da experiência

da auditoria, da pressão do tempo e da ética dos auditores na qualidade da auditoria. Os resultados demonstraram que todas as variáveis se apresentaram relacionadas, positiva e negativamente, com destaque, no entanto a pressão de tempo que influenciou negativamente na qualidade da auditoria.

Diferente destes estudos que retratam a redução da qualidade da auditoria, a pesquisa de Cristensen et al., (2016) estudaram a percepção de auditores e investidores sobre a definição da qualidade da auditoria. Sendo que, auditores relataram estar relacionado principalmente em termos de conformidade com as normas profissionais de auditoria, enquanto os investidores confiam, apontaram estar relacionado mais as características individuais da equipe de trabalho da execução da auditoria. Consistente com a definição preliminar dos investidores de qualidade da auditoria, sugere-se acordo quase unânime entres estes e auditores de que as características individuais do auditor influenciam a qualidade da auditoria.

Considerando assim que o comportamento e características dos auditores podem influenciar na qualidade dos trabalhos, as práticas redutoras da qualidade da auditoria podem ser indicativos que aumentam os riscos para uma opinião inadequada sobre as demonstrações financeiras (Coram et al., 2008). Ressalta-se assim, que há diversos fatores tanto endógenos como exógenos, que podem afetar nas práticas redutoras da qualidade da auditoria, mas, destacam-se neste estudo as características individuais, especialmente porque a competência do auditor está intimamente ligada com a proporcionalidade da qualidade da auditoria (Defond & Zhang, 2014).

2.2 Estresse, Locus de Controle e Resiliência de auditores

O ambiente de auditoria é complexo e não rotineiro, representando um cenário propício a configurações de situações em que as metas são múltiplas ou incertas (Abdolmohammadi & Wright, 1987). A Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB (2012) tem demonstrado certa preocupação com a qualidade da auditoria e de como esta pode ser comprometida com a carga de trabalho e a pressão de tempo na realização das tarefas. Neste cenário, pode-se inferir que pesquisas sobre o estresse são importantes e necessárias, para que seja possível a identificação de quais são seus causadores e como geri-los para resultados mais efetivos do auditor e da firma de auditoria (Haveroth, 2017).

Uma das experiências mais frequentes de estresse no trabalho é a que se origina pelo desempenho de papéis na organização. A teoria dos papéis tem sido proposta como uma estrutura para examinar o comportamento dos indivíduos nas organizações (Lichtman & Hunt, 1971). Kahn et al., (1964) sugerem que os conceitos de papéis são os principais meios para ligar os níveis individuais e organizacionais da pesquisa. O estresse desenvolvido pelo papel na organização, neste contexto, corresponde ao estresse no desenvolvimento da função na organização ou ambiente de trabalho. Estudiosos da teoria dos papéis (Kahn et al., 1964; Rizzo et al., 1970; Nasir & Hasse, 1996; Örtqvist & Wincent, 2006; Faucett et al., 2013) avaliam o estresse por meio de dois componentes: o conflito de papel e a ambiguidade de papel e, consideram algumas características do contexto social e organizacional como situações indutoras ao estresse.

A Teoria dos Papéis determina que, quando os comportamentos esperados de um indivíduo são inconsistentes na realização de sua função de trabalho o mesmo experimentará o estresse, e que quando estressado o indivíduo fica insatisfeito e tem um desempenho menos eficiente do que o esperado (Rizzo et al., 1970). Conflito de papéis pode ser definido como a incompatibilidade da função que desenvolve no ambiente de trabalho (Tracy & Johnson, 1981). Já a ambiguidade de papel é definida por Kahn et al. (1964) como a falta de clareza e previsibilidade do comportamento esperado de um indivíduo.

O ambiente e o contexto do trabalho dos auditores são propícios a configuração de conflito e ambiguidade de papéis, dado os diferentes clientes, nos diferentes setores da economia, nas diferentes complexidades de negócio, além das diferentes configurações da firma de auditoria, como a composição de equipes de trabalhos, feedback dos superiores, estrutura e recursos de trabalho.

Nor (2011) investigou o estresse no trabalho e os estressores do ambiente de que afetam nas práticas reduzidas de auditoria no contexto da Malásia. Os resultados apontaram que a carga de trabalho, a ambiguidade de papel, conflito de papéis e a liderança estão relacionados ao estresse no trabalho, e o desempenho no trabalho está associado apenas pela ambiguidade de papéis.

A importância de se discutir esse tema na auditoria é dado frente os impactos comportamentais, individuais e organizacionais do estresse e redução da qualidade de auditoria (Haveroth, 2017). Diante do apresentado sobre a teoria dos papéis e de como esta é assumida como responsável pela presença do estresse ocupacional na profissão do auditor formula-se as hipóteses relacionadas ao estresse ocupacional e as práticas reduzidas da qualidade da auditoria:

H1- O estresse de auditores influencia na redução da qualidade da auditoria.

De modo a testar os pressupostos da teoria de Rizzo et al., (1970), enquanto a teoria mais utilizada na literatura de estresse ocupacional, criaram-se as seguintes hipóteses:

H1_a – A ambiguidade de papel influencia positivamente na redução da qualidade da auditoria.

H1_b – O conflito de papel influencia positivamente na redução da qualidade da auditoria.

Chen e Silverthorne (2008) investigaram as relações entre locus e controle e medidas comportamentais do indivíduo com relação ao trabalho, como a satisfação, o estresse e o desempenho no seu trabalho. Os resultados apontaram que a personalidade, medida por meio do locus de controle exerce influência na previsão do nível de satisfação, de estresse e de desempenho, e que indivíduos com locus de controle interno tendem a ter níveis menores de estresse e mais elevados de desempenho e satisfação.

Assim, indivíduos com locus de controle interno podem ser descritos como aqueles que acreditam que o que pode ser alcançado depende deles mesmos, dos esforços e das competências despendidas (Rodrigues, 2007). Além de indivíduos com locus de controle interno, existem os que tem locus de controle externo, que partem do princípio que o que alcançam depende ou pode ser

controlado por um agente ou fator externo (Rodrigues, 2007). Com efeito, em relação ao controle, Noriega et al., (2003) afirmam que o conceito de controle está condicionado a habilidade para alterar de forma expressiva eventos, os indivíduos não são obrigados a exercer controle sobre os eventos, mas devem perceber que há controle.

Outrossim, observa-se que o *locus* de controle está vinculado ao indivíduo e ao ambiente em que ele exerce suas funções, sendo esse interno com influência do ambiente externo. A partir disso, conforme Maciel e Camargo (2010) destaca-se que *locus* de controle pode ser entendido como uma crença que o indivíduo possui em relação ao tanto de controle que ele tem de seu destino. Muawanah (2000) examinou o papel do *locus* de controle, compromisso profissional e consciência ética sobre o comportamento do auditor em situações de conflito de auditoria. Os resultados afirmaram que a interação entre *locus* de controle interno e externo e consciência ética influencia o comportamento do auditor em situações de conflito.

Esforços para obter uma perspectiva de personalidade são realizados pelos pesquisadores por meio de *locus* de controle e criatividade (Spector, 1988). Alguns pesquisadores tentaram usar o *locus* de controle como preditores na determinação do comportamento de uma pessoa. Para Trevino (1986), variáveis de personalidade, como *locus* de controle, podem influenciar o comportamento individual para realizar ações éticas ou não. Diante do exposto, entende-se que o *locus* de controle pode ser um potencializador na relação entre o estresse ocupacional com as práticas reduzidas da qualidade da auditoria, em que se propõe as seguintes hipóteses:

H2- O *locus* de controle influencia na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria.

Complementarmente, sugere-se que dependendo no tipo de *locus* de controle identificado nos auditores, se interno ou externo, terão diferentes influências na relação estabelecida. A partir disso foram elaboradas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H2a – O *locus* de controle interno influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria.

H2b - O *locus* de controle externo influencia positivamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria.

Considera-se ainda, que dependendo das experiências vivenciadas por condições de estresse, esses podem ser minimizados pelos efeitos da resiliência identificada em cada indivíduo (Silveira & Mahfoud, 2008). A resiliência está atrelada a flexibilidade com que os indivíduos lidam com situações adversas, o que destaca o desenvolvimento humano dos indivíduos em situações de risco, as quais possibilitam problemas relacionados ao comportamento desses (Cardoso, 2013).

A resiliência, diferente do *locus* de controle é um tema recente, e tem sido apontado na literatura como um conjunto de processos sociais que possibilitam o desenvolvimento saudável do indivíduo, mesmo este vivenciando experiências desfavoráveis (Pesce et al., 2004). A resiliência nos últimos anos passou a aparecer com mais frequência na literatura, e o interesse nas ciências sociais e humanas,

são reflexos da necessidade do investimento em prevenção de problemas e promoção da saúde mental dos seres humanos (Pesce et al., 2004).

Sendo assim, um auditor com um nível elevado de resiliência, minimiza os efeitos do estresse no trabalho do auditor e em caso de uma relação ser confirmada reduzem os problemas advindos de práticas que reduzem a qualidade da auditoria. Diante do exposto tem-se elaborado a seguinte hipótese de pesquisa:

H3- A resiliência influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade da auditoria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Participantes da pesquisa

A pesquisa é caracterizada como quantitativa, descritiva e *survey*. Para realização da *survey* identificou-se 1036 auditores independentes ativos na rede de contatos profissionais LinkedIn®. O nome do auditor para a consulta foi obtido por meio da lista de auditores registrados pelo Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) o qual é composto de um conjunto total de 3878 auditores. Desta forma, foram localizados 26,71% da população e destes no final do período foram obtidos 130 (cento e trinta) questionários respondidos, sendo que destes 124 (cento e vinte e quatro) foram considerados válidos, ou seja, um total de 12% de retorno da população alcançada.

3.2 Constructo e instrumento de pesquisa

Inicialmente são apresentadas as variáveis relacionadas as práticas reduzidas de auditoria, estresse ocupacional, locus de controle e resiliência, como se observa na Tabela 1.

Tabela 1

Constructo da pesquisa

Variável	Questão	Tipo	Autor
Variável dependente			
Práticas Reduzidas da Auditoria (PRQA)	Pessoal	Likert 5 pontos	Adaptado de Coram et al., (2008)
	Colegas		
Variáveis independentes			
Estresse (ESTR)	Conflito	Likert 5 pontos	Rizzo et al., (1970)
	Ambiguidade		
Locus de Controle (LC)	Interno (LCI)	Likert 5 pontos	Spector,(1988)
	Externo (LCE)		
Resiliência (RESL)	Geral	Likert 5 pontos	Pesce et al (2005)

Fonte: Elaborada pelos autores.

A variável Práticas Redutoras da Qualidade da Auditoria (PRQA) é composta de 7 questões adaptadas de Coram et al., (2008) relacionadas a não investigação de itens questionáveis em um grande volume de transações, não testar todos os itens de uma amostra definida, não pesquisar normas ou procedimentos técnicos quando necessários, aceitação de explicações fracas do auditado, revisões superficiais de documentação e rejeição de inclusão na amostra de itens de aparência questionável.

Destaca-se que as 7 questões de Práticas Redutoras da Qualidade da Auditoria (PRQA) foram efetuadas em dois momentos no questionário. No primeiro momento o auditor respondeu as questões considerando com que frequência as práticas aconteceram consigo. No segundo momento o auditor respondeu com que frequência viram acontecer as práticas com colegas da firma de auditoria. O primeiro momento denominamos na pesquisa PRQA – Pessoal e o segundo momento de PRQA – Colegas. Basicamente, a mudança de posição de pessoal para uma visão de colegas inibe o efeito de responsabilidade e faz com que o respondente seja mais verdadeiro.

O *constructo* de Estresse Ocupacional (ESTR) foi dividido em Conflito de Papel e Ambiguidade de Papel, conforme *constructo* proposto por Rizzo et al., (1970). O Lócus de Controle (LC) também foi dividido em Lócus de Controle Interno (LCI) e Lócus de Controle Externo (LCE) conforme *constructo* de Spector (1988). Por fim, para discussão da resiliência foi escolhido o *constructo* de Pesce et al., (2005). Todos estes *constructos* já foram utilizados e validados no cenário brasileiro. Outras perguntas de caracterização do auditor foram efetuadas como idade, sexo, formação, cargo que ocupa na firma de auditoria.

O instrumento de coleta de dados constituiu-se então de um questionário composto por 78 questões fechadas e encaminhado para os auditores por meio do LinkedIn® através do *Link* < <https://goo.gl/forms/7QvRlvoZkr0JVQg32>>.

3.3 Procedimento de análise dos dados

Para análise dos dados utilizou-se de estatística descritiva e de regressão linear múltipla por meio do software SPSS® *Statistics*. Em relação as Práticas Reduzidas da Qualidade da Auditoria (PRQA) foi realizado uma análise fatorial para criação de um indicador único para esta variável. Com o peso identificado por meio da análise fatorial, efetuou-se a multiplicação da resposta dada por cada auditor com o peso de cada questão, que após foram somadas para criação do indicador geral de PRQA.

Para efetuar a regressão linear múltipla alguns pressupostos foram previamente analisados. O teste de normalidade foi desenvolvido por meio teste de Kolmogorov-Smirnov, o teste de homoscedasticidade por pelo método Pesarán-Pesarán e o teste de multicolinearidade base no VIF, todos os testes atenderam os pressupostos de normalidade e ficaram dentro dos limites aceitáveis, de acordo com Corrar, Paulo e Dias Filho (2007). Ainda foi realizado teste de confiabilidade, por meio do Alfa de Cronbach, para cada um dos *constructos* apresentados na Tabela 1, atestando a adequação deles na pesquisa.

Tabela 2

Coeficientes Alfa de Cronbach dos constructos

Práticas Reduzidas da Auditoria (PRQA) – Pessoal	0,757
Práticas Reduzidas da Auditoria (PRQA) – Colegas	0,922
Estresse – Conflito (CONF)	0,833
Estresse – Ambiguidade (AMBIG)	0,850
Locus de Controle Interno (LCI)	0,629
Locus de Controle Externo (LCE)	0,838
Resiliência (RES)	0,836

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda se utilizou o teste ANOVA e T de médias para realizar a comparação da média das Práticas Reduzidas da Qualidade da Auditoria (PRQA) Pessoal e Colegas.

Além disso, utilizou-se de regressão linear múltipla para testar as hipóteses de pesquisa, representadas pelas seguintes equações:

(Equação 1)

$$PRQA = \beta_0 + \beta_1 CONF + \beta_2 AMBIG + \varepsilon$$

(Equação 2)

$$PRQA = \beta_0 + \beta_1 CONF * RES + \beta_2 AMB * RES + \beta_3 CONF * LCI + \beta_4 CONF * LCE + \beta_5 AMB * LCE + \beta_6 SEX + \beta_7 CARG + \varepsilon$$

Em que:

CONF - Refere-se a variável de Conflito de Papel;

AMBIG - Refere-se a variável de Ambiguidade de Papel;

RES - Refere-se a variável de Resiliência;

LCE - Refere-se a variável de Locus de Controle Externo;

LCI - Refere-se a variável de Locus de Controle Interno;

CONF*RES - Referem-se as variáveis de moderação de Conflito de papéis com a Resiliência;

AMBIG*RES - Referem-se as variáveis de moderação de Ambiguidade de papéis com a Resiliência;

CONF*LCI - Referem-se a variável de moderação de Conflito

CONF*LCE - Referem-se moderação de Conflito

AMBIG*LCI - Referem-se moderação de Conflito

AMBIG*LCE - Referem-se moderação de Conflito e Ambiguidade de papéis com o Lócus de controle Interno e o Lócus de Controle Externo, respectivamente;

SEX – Refere-se ao sexo do auditor respondente;

CARG - Refere-se ao cargo auditor na Firma de auditoria.

A Equação 1 é utilizada para análise da relação do conflito de papéis e da ambiguidade com as práticas que reduzem a qualidade da auditoria utilizada para responder as hipóteses 1, 1a e 1b. A Equação 2 considera a moderação do lócus de controle e da resiliência na relação entre o estresse ocupacional e a práticas que reduzem a qualidade da auditoria, utilizada para responder as hipóteses 2, 2a, 2b e 3.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Perfil dos Respondentes e Estatística Descritiva

A Tabela 3 apresenta os resultados quanto ao perfil dos respondentes da pesquisa.

Tabela 3

Perfil dos auditores participantes da pesquisa

VARIÁVEIS	SÓCIO		SUPERVISOR		SÊNIOR		ASSISTENTE		TOTAL	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sexo Masculino	33	33,0	41	41,0	22	22,0	4	4,0	100	81
Sexo Feminino	7	29,2	10	41,7	6	25,0	1	4,1	24	19
Total	40	32,3	51	41,1	28	22,5	5	4,0	124	100
Idade média	42		34		29		26		33	

Fonte: Dados da pesquisa.

Identifica-se na Tabela 3 que dos 124 auditores participantes da pesquisa 100 são homens e 24 são mulheres. Tal resultado segue o padrão geralmente encontrado em pesquisas envolvendo auditores, conforme Bamber, Snowball e Tubbs (1989), Haskins, Baglioni e Cooper (1990), Lord e Dezoort (2001), Psycheva (2014).

Considerando a proporção de homens e mulheres participantes da pesquisa, observa-se que há homogeneidade entre homens e mulheres nas diferentes funções na firma de auditoria. Destaca-se que 91 participantes são sócios e supervisores, dando maior robustez as respostas visto a experiência e vivência adquiridos na área de auditoria. Um elemento que se mostrou bem distinto entre as diferentes funções refere-se à idade, exceto para assistentes e seniores.

Em seguida, na Tabela 4 apresenta-se a estatística descritiva das variáveis de estresse ocupacional, lócus de controle, resiliência e prática reduzidas da auditoria.

Tabela 4

Estatística descritiva das variáveis comportamentais

VARIÁVEIS	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO PADRÃO
Lócus de Controle Interno (LCI)	2,625	4,875	3,863	0,471
Lócus de Controle Externo (LCE)	1,000	3,875	2,081	0,719
Resiliência (RES)	2,880	5,000	3,991	0,384
Conflito de papel (CONF)	1,000	4,750	2,795	0,874
Ambiguidade de papel (AMBIG)	2,167	5,000	4,212	0,628
Estresse (ESTR)	2,643	4,571	3,402	0,455
Práticas Red. Qualid. Auditoria – PRQA Pessoal*	4,463	14,254	6,732	2,342
Práticas Red. Qualid. Auditoria – PRQA Colegas*	5,835	20,835	8,308	3,682

Notas: * com base no indicador calculado por meio dos pesos encontrados na análise fatorial.
Fonte: Dados da pesquisa.

De forma geral, identificou-se que os auditores da amostra possuem níveis altos de Lócus de Controle Interno (LCI) o que determina que estes se sentem pessoalmente responsáveis por aquilo que desenvolvem (Rodrigues, 2007). Em média o LCI de 3,863 foi superior ao de LCE de 2,081, no entanto, no LCE alguns indivíduos também apresentaram níveis elevados se comparado a média, em que tal observação pode ser confirmada pela máxima de 3,875. Ainda, verifica-se que o desvio padrão do LCE indica uma variação maior entre indivíduos em comparação com este mesmo indicador do LCI. Esta observação se mostra importante, pois aponta para condições em que o indivíduo pode não se sentir responsável por suas atribuições, pois o que predomina em suas ações são outros agentes e não a si próprio (Rodrigues, 2007). Numa perspectiva em que o LCE predomina, entende-se maior possibilidade de práticas que reduzem a qualidade dos trabalhos de auditoria.

Quanto ao indicador de Resiliência (RES), identifica-se um perfil de auditores com tendências de elevado poder de resiliência, apresentando uma média de 3,991 e um baixo desvio padrão de 0,384, predizendo pequena variabilidade entre os auditores quanto a capacidade de enfrentar e superar experiências de adversidade (Yunes, Szymanski, 2001; Minello & Scherer, 2014). A resiliência é um indicador importante porque é a capacidade de enfrentar diversos problemas, seja no âmbito pessoal ou profissional, demonstrando flexibilidade para lidar com as situações (Cardoso, 2013). Em um cenário de auditoria, esses eventos são intensificados especialmente pela responsabilidade atribuída a função do auditor e as demandas decorrentes da profissão, sendo assim, estes devem ser resilientes para lidar com situações corriqueiras como pressão de tempo e sobrecarga de trabalho, e dessa forma, em momentos de conflito estes saibam lidar da melhor forma com as adversidades.

Quanto aos indicadores de estresse, estes foram calculados de duas formas. A primeira criando um indicador único considerando o conflito e ambiguidade de papel. Também foi verificado o estresse na perspectiva do conflito de papel

e da ambiguidade de papel. Quanto ao indicador geral, pode ser visualizado uma média relativamente elevada de estresse, indicando que os auditores se percebem estressados. Em relação ao conflito e ambiguidade de papéis, verifica-se uma média maior para o conflito de papéis, além de um menor desvio padrão. Observa-se que o a ambiguidade de papéis teve maior contribuição para a elevação do indicador geral de estresse. O resultado encontrado sinaliza que, entre os auditores participantes da pesquisa, há uma falta de clareza e previsibilidade do comportamento de que lhe é esperado. Tal ambiguidade de papel percebida pelo auditor pode suscitar em ansiedade, distorção da realidade e, assim, contribuir para um desempenho menos efetivo.

Por fim as últimas variáveis se referem as práticas que reduzem a qualidade de auditoria que, como descrito anteriormente, representam situações identificadas comumente na auditoria (Coram et al., 2008) e que tem poder substancial para reduzir a qualidade da auditoria. Sendo assim, foram calculados dois indicadores de práticas que reduzem a qualidade da auditoria, Pessoal e Colegas como já apresentado.

Com base nos indicadores calculados por meio dos pesos encontrados na análise fatorial, observa-se que as Práticas que Reduzem a Qualidade da Auditoria - Colegas mostrou um nível mais elevado do que Pessoal. Este resultado denota que os auditores percebem que tais PRQA ocorrerem nos trabalhos de auditoria e são mais percebidas em trabalhos realizados por seus colegas (8,308) do que por si mesmo (6,732). Tais resultam indicam que a qualidade dos trabalhos de auditoria é afetada por diversas práticas como a aceitação de explicações sem embasamento, falta de consulta as normas vigentes, falta de aprofundamento em seus comentários sobre a documentação, assinatura prematura em etapas do processo (Coram et al., 2008).

4.2 Relação de Estresse, Lócus de Controle e Resiliência com as Práticas que Reduzem a Qualidade da Auditoria

Esta seção se propõe a responder as hipóteses de pesquisa desenvolvidas no decorrer deste trabalho, percorrendo diversas etapas. Inicialmente buscou-se verificar se há diferenças entre as médias encontradas das Práticas que Reduzem a Qualidade de Auditoria percebidas sobre si mesmo e dos colegas da firma de auditoria, conforme exposto na Tabela 5 por meio do Teste T de médias.

Tabela 5

Teste T de médias para Práticas que Reduzem a Qualidade da Auditoria (PRQA)

	N	Diferença Média	Desvio padrão	Sig.
PRQA – Pessoal	124	6,73281	2,342384	0,000
PRQA – Colegas	124	8,30875	3,682856	

Nota: Sig – Significância estatística.

Fonte: Dados da pesquisa.

O Teste T tem por objetivo comparar as diferenças entre as médias de um conjunto de informações. A Tabela 5 apresenta que há diferença de percepção de práticas que reduzem a qualidade de auditoria entre as suas próprias ações e

a dos seus colegas. Os resultados indicam que tais práticas redutoras são percebidas mais nos colegas de trabalho do que as cometidas por si mesmo.

Esse teste foi o primeiro a ser realizado com objetivo de desenvolver diferentes possibilidades de análises como apresentado na Tabela 6, em que se verifica as relações possíveis entre estresse (indicador geral), conflito de papéis, ambiguidade com as práticas que reduzem a qualidade da auditoria.

Tabela 6

Relação entre Estresse, Conflito e Ambiguidade de papéis com as Práticas que Reduzem a Qualidade da Auditoria

VARIÁVEIS	Estresse Geral com PRQA – Pessoal		Estresse, Conflito e Ambiguidade com PRQA – Pessoal		Estresse Geral com PRQA – Colegas		Estresse, Conflito e Ambiguidade com PRQA – Colegas	
	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.
(Constante)	4,347	0,007	8,912	0,000	3,539	0,155	12,850	0,000
Estresse	0,701	0,131	-	-	1,402	0,054**	-	-
Conflito	-	-	0,523	0,039**			1,051	0,006*
Ambiguidade	-	-	-0,865	0,015**			-1,776	0,001*
Durbin Watson	2,285		2,217		2,048		1,906	
R ² equação:	0,019		0,131		0,030		0,219	
Sig equação:	0,131		0,000		0,054		0,000	

Notas: Coef - coeficiente; Sig – Significância estatística; *. A relação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades); **A relação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades); ***. A relação é significativa no nível 0,10 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 apresenta os resultados para as quatro possibilidades de regressão realizadas. Além de uma relação significativa e positiva ser encontrada para o estresse Geral com as práticas Redutoras da Qualidade da Auditoria, os resultados apontam relações significativas para as regressões efetuadas entre o Conflito e Ambiguidade de Papéis com a PRQA – Pessoal e Colegas. Entretanto, as relações mostraram-se em sentidos opostos, demonstrando que quando aumenta o Conflito de Papéis aumenta as PRQA – Pessoal e Colegas. Esse resultado pode ser explicado devido o Conflito de Papéis ser definido como o grau de incompatibilidade da função que desenvolve no ambiente de trabalho (Tracy; Johnson, 1981). Observa-se que o Conflito de Papéis potencializa o Estresse, bem como as Práticas que Reduzem a Qualidade de Auditoria. Estes resultados permitem aceitar a hipótese H1b de que o conflito de papel influencia nas práticas que reduzem a qualidade da auditoria.

Por outro lado, observou-se que a Ambiguidade de Papéis, embora reflita em maior Estresse quando comparado ao Conflito de Papéis, não reflete em maior Redução das Práticas que Reduzem a Qualidade de Auditoria. Este resultado, diferente do esperado, não aceita a hipótese 1a de que a ambiguidade de papel influencia na redução das práticas que reduzem a qualidade da auditoria. Este resultado pode ser interpretado pelo fato de que

ambiguidade de papel ocorre quando a responsabilidade do trabalho e as tarefas não são claramente definidas. Dada as responsabilidades do auditor, numa situação dessa natureza, o senso de ceticismo profissional talvez seja mais requerido, pois em tarefas não claramente definidas ao auditor, o mesmo procure tomar cuidados adicionais para não incorrer em erro na análise das evidências de auditoria.

Da mesma forma, tem-se a ambiguidade que, apesar de a maioria das pesquisas assumir como um processo negativo, pode facilitar a adaptação a novas circunstâncias e pode contribuir para a flexibilidade administrativa (Örtqvist; Wincent, 2006), ainda que induza a maiores níveis de estresse se comparados ao Conflito de Papéis.

Em seguida, na Tabela 7 é apresentado o resultado das regressões das variáveis explicativas com PRQA sem e com moderação do locus de controle e resiliência na relação entre o conflito e ambiguidade de papéis com a PRQA.

Tabela 7

Influência do locus de controle e da resiliência na relação entre o estresse (conflito e ambiguidade de papéis) com as práticas que reduzem a qualidade da auditoria

VARIÁVEIS	Todas as variáveis com PRQA – Pessoal sem moderação		Todas as variáveis com PRQA – Colega Sem moderação		Conflito e Ambiguidade com PRQA – Pessoal com moderação		Conflito e Ambiguidade com PRQA – Colega com moderação	
	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.
(Constante)	7,785	0,001	12,117	0,001	7,547	0,000	10,915	0,000
Conflito	0,422	0,110	1,021	0,009*			-	-
Ambiguidade	-0,756	0,043**	-1,804	0,003*			-	-
LCI	-0,134	0,764	0,765	0,286			-	-
LCE	0,532	0,076***	0,216	0,629			-	-
Resiliência	-	-	-0,546	0,573			-	-
CONF*RES	-	-	-	-	-0,072	0,863	-0,688	0,258
AMB*RES	-	-	-	-	-0,067	0,811	0,150	0,712
CONF*LCI	-	-	-	-	0,269	0,523	1,214	0,049**
AMB*LCI	-	-	-	-	-0,197	0,480	-0,648	0,112
CONF*LCE	-	-	-	-	-0,138	0,595	-0,364	0,335
AMB*LCE	-	-	-	-	0,226	0,236	0,307	0,267
Sexo	0,450	0,377	2,032	0,008*	0,489	0,343	2,060	0,007*
Cargo	0,138	0,565	-0,350	0,322	0,104	0,672	-0,457	0,203
Durbin Watson	2,177		1,943		2,193		1,869	
R ² equação:	0,162		0,277		0,166		0,286	
Sig. equação:	0,002		0,000		0,006		0,000	
Nº Obs.	124							

Notas: Coef - coeficiente; Sig – Significância estatística; CONF*RES - moderação de Conflito de papéis com a Resiliência; AMBIG*RES - moderação de Ambiguidade de papéis com a Resiliência; CONF*LCI - moderação de Conflito com Locus de Controle Interno; CONF*LCE - moderação de Conflito com Locus de Controle Externo; AMBIG*LCI - Moderação de Ambiguidade com Locus de Controle Interno; AMBIG*LCE - moderação de Ambiguidade com o Locus de controle Externo; *. A relação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades); **A relação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades); ***. A relação é significativa no nível 0,10 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

Inicialmente verificou-se a influência de todas as variáveis explicativas nas Práticas Redutoras da Qualidade da Auditoria (PRQA). Os resultados apresentados na Tabela 7 demonstram que o Conflito de Papéis influencia positivamente nas PRQA observados em Colegas. Tal influência também se mostrou entre a Ambiguidade de Papel e as PRQA observados em Colegas e de si mesmo (Pessoal), porém negativamente, como já analisado mediante análise da Tabela 6.

Ainda, observou-se que o Locus de Controle Externo (LCE) possui uma influência positiva com as PRQA – Pessoal. Este resultado denota que quando os auditores possuem uma tendência de atribuir seu sucesso a eventos externos (LCE), as práticas de auditoria realizada pelo mesmo são afetadas negativamente, convergente com o preconizado na literatura.

Ainda observando a influência das variáveis explicativas diretamente sobre as PRQA, verifica-se que o sexo influencia positivamente nas PRQA Colegas. Esse resultado corrobora com pesquisas anteriores como a de Haskins, Baglioni e Cooper (1990), Lipp e Tanganelli (2002), Calais, Andrade e Lipp (2003) que detectaram que o estresse se apresenta em níveis diferentes entre homens e mulheres, e assim como descrito por Babin (1998) o estresse por meio do Conflito de Papel afeta negativamente mais o desempenho do trabalho das mulheres do que homens.

Quando se analisa o efeito moderador das variáveis Locus de Controle e Resiliência, os resultados apontam que o Locus de Controle Interno (LCI) influencia positivamente na relação entre o Conflito de Papel e as PRQA Colega. Essa foi a única relação significativa encontrada e no sentido esperado, ou seja, a relação entre auditores com estresse causado por conflito de papéis e a PRQA são influenciadas positivamente com auditores com predominância de LCI. Logo, auditores com LCI tende a minimizar o efeito do estresse nas PRQA. Este resultado torna possível aceitar a hipótese 2a em que o locus de controle interno influencia positivamente na relação entre o estresse (por meio do conflito de papéis) e a as práticas de redução da qualidade de auditoria.

Em contraponto, a Hipótese 2b em que locus de controle externo influencia positivamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria não foi aceita, divergindo do resultado esperado.

Ao efetuar a análise do efeito da Resiliência na relação entre Estresse e PRQA, observou-se que, para a amostra pesquisada, ela não tem efeito na relação investigada. Estes resultados indicam a não aceitação da H3 em que a resiliência influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade da auditoria. Após efetuadas estas análises, buscou-se de forma

complementar verificar o estresse e as PRQA com os respectivos cargos identificados dos respondentes.

4.3 Análises Complementares do Estresse, Práticas Reduzidas das Qualidade da Auditoria e Cargos dos Auditores

Desenvolveram-se alguns testes de modo a complementar quanto as variáveis principais desta pesquisa. O primeiro teste complementar se refere a uma análise quanto ao nível de estresse identificado nos auditores com base nos cargos ocupados (Sócio, Supervisor, Sênior e Assistente). O Teste ANOVA foi assim realizado e apresentado na Tabela 8.

Tabela 8

Teste ANOVA Estresse e Cargo dos Auditores

Teste	CARGOS
Teste ANOVA	2,851
Sig.	0,040

Notas: Sig – Significância estatística; *. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades); **. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

Com a presença de significância estatística (0,040) pode-se afirmar que dentre os cargos alguns apresentam níveis mais elevados de estresse. Para identificar qual cargo possui tais níveis de estresse, efetuou-se o Teste de Scheffe, o qual faz uma comparação de média entre os grupos, que estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 9

Teste de Scheffe - Comparação de médias entre Estresse e Cargo dos Auditores

(I) Seleção	(J) Seleção	Diferença média (I-J)	Sig.
1 Sócio	2 Supervisor	-,255357	0,069
	3 Sênior	-,157574	0,554
	4 Assistente	,080357	0,986

Notas: Sig – Significância estatística; **. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentam uma relação significativa entre os cargos de Sócio (1) e Supervisor (2). Isso significa que há diferença significativa do Estresse apenas entre os grupos 1 (Sócio) e Supervisor (2) e que o Supervisor apresenta um nível de estresse mais elevado que os Sócios.

A mesma análise foi desenvolvida considerando a relação das PRQA Pessoal e de Colegas com os Cargos dos auditores. No entanto nenhuma relação significativa foi identificada pelo teste ANOVA, tanto para PRQA Pessoal e Colegas, conforme apresentado pela Tabela 10, dispensando assim o Teste de Scheffe pela não diferença de médias identificadas.

Tabela 10

Teste ANOVA PRQA Pessoal e Colegas e Cargo de Auditores

Teste	CARGOS	Teste	CARGOS
Pessoal		Colegas	
Teste ANOVA	0,839	Teste ANOVA	0,274
Sig.	0,475	Sig.	0,844

Legenda: Sig – Significância estatística; *. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades); **. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

Com posse destes resultados, sugere-se que o Cargo que o auditor ocupa interfere no nível de Estresse percebido, mas não para nas PRQA. Com base em todas as análises efetuadas, apresenta-se na Tabela 11 por fim um resumo dos resultados encontrados para as hipóteses estabelecidas no estudo.

Tabela 11

Resumo do resultado das hipóteses de pesquisa

HIPÓTESE	Sinal		Resultado
	esperado	encontrado	
H1 - O estresse de auditores influencia na redução da qualidade da auditoria.			
H1_a - A ambiguidade de papel influencia positivamente na redução da qualidade da auditoria.	+	-	Não Aceita
H1_b - O conflito de papel influencia positivamente na redução da qualidade da auditoria.	+	+	Aceita
H2 - O locus de controle influencia na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria			
H2_a - O locus de controle interno influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria.	-	Não sig	Não Aceita
H2_b - O locus de controle externo influencia positivamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria.	+	+	Aceita
H3 - A resiliência influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade da auditoria.	-	Não sig.	Não Aceita

Nota: Não sig. = não significativa.

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do apresentado, compreende-se que a pesquisa cumpriu com objetivos e apresentou novas evidências sobre as variáveis comportamentais que influenciam a qualidade da auditoria. Nesse sentido, entende-se que o comportamento disfuncional possa impactar na redução da qualidade da auditoria, que conforme Jaya, Sudarma e Roekhudin (2018) conflitos no ambiente

de trabalho em decorrência da demanda pela realização de trabalhos que não estão de acordo com a real função dos auditores, podem explicar esse impacto negativo. Ademais, o comportamento disfuncional pode contribuir para a redução na qualidade da auditoria por representar comportamentos que também possam representar falhas no processo (O'Bryan; Quirin & Donnelly, 2005).

Dessa forma, por representar uma reação de resposta a controles e processos, como destacado por Hartmann (2000) entende-se que o comportamento possa afetar a qualidade da auditoria tanto de forma direta como indireta, principalmente no que tange ao comprometimento organizacional e ao *locus de controle* (Nehme, Michael & Kozah, 2020). Percebe-se dessa forma que há uma influência de fatores comportamentais, bem como, o *locus de controle* que conforme Maciel e Camargo (2010) é visto como uma crença que o indivíduo possui em relação ao controle que ele tem sobre seu destino. Além disso, para Donnelly, Quirin e O'Bryan (2003b) o *locus de controle* vem sendo utilizado em larga demanda na pesquisa comportamental com o intuito de explicar como os seres humanos se comportam em ambientes organizacionais.

5 CONCLUSÕES

Como descrito por Herrbach (2001) a qualidade da auditoria e dos relatórios financeiros, são sensíveis ao comportamento dos indivíduos envolvidos nos processos de auditoria e, apesar da relevância desta informação, poucos estudos têm se voltado a entender a atuação e de que forma os padrões podem ser melhorados incluindo mais orientação sobre a consciência e compreensão de traços e pré-conceitos pessoais causam tal influência (IFAC, 2017). Esta pesquisa procurou contribuir com esta discussão tendo como objetivo analisar a influência do *locus de controle* e da resiliência na relação entre o estresse ocupacional e as práticas redutoras da qualidade da auditoria.

Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de *survey*, com abordagem quantitativa com 124 auditores independentes cadastrados no CNAI do Conselho Federal de Contabilidade, que, foram contatados por meio da rede de contatos profissionais LinkedIn®. Os resultados demonstraram que, para a amostra pesquisada, há relações significativas entre o Conflito e Ambiguidade de Papéis com a PRQA – Pessoal e Colegas. Os resultados indicam que quando aumenta o Conflito de Papéis aumenta as PRQA – Pessoal e Colegas o que permite aceitar a hipótese H1b do estudo.

Em contraponto ao proposto na hipótese H1a, a Ambiguidade de Papéis, embora reflita em maior Estresse quando comparado ao Conflito de Papéis, não reflete em maior Redução das Práticas que Reduzem a Qualidade de Auditoria. Com este resultado, não se aceita a hipótese 1a de que a ambiguidade de papel influencia na redução das práticas que reduzem a qualidade da auditoria. Pode-se interpretar tal resultado como um possível efeito da responsabilidade percebida pelo auditor numa tarefa que não está claramente definida, podendo reforçar o senso de ceticismo profissional exigido do auditor diante de cuidados que são requeridos no processo de auditoria.

No que concerne as influências moderadoras do locus de controle (interno e externo) e da resiliência, os resultados, de forma geral não se mostraram alinhados ao esperado na pesquisa. Concluiu-se que o Locus de Controle Interno (LCI) influencia positivamente na relação entre o Conflito de Papel e as PRQA Colega, sendo a única relação significativa encontrada e no sentido esperado, ou seja, a relação entre auditores com estresse causado por conflito de papéis e a PRQA são influenciadas positivamente com auditores com predominância de LCI, o que permitiu aceitar a hipótese 2a. Com resultado oposto, a Hipótese 2b de que locus de controle externo influencia positivamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade de auditoria não foi aceita.

Também não se identificou influência do efeito da Resiliência na relação entre Estresse e PRQA na amostra investigada, indicando a não aceitação da H3 em que a resiliência influencia negativamente na relação entre o estresse e a redução da qualidade da auditoria. O sexo dos auditores mostrou-se como variável que influencia nas Práticas que Reduzem a Qualidade da Auditoria observada em colegas, com e sem as variáveis de moderação locus de controle e resiliência. Ainda foi possível verificar que dentre os cargos de auditoria analisados, o cargo de supervisor apresentou-se mais estressado.

Conclui-se que variáveis comportamentais, como o estresse e locus de controle, afetam a qualidade da auditoria e precisam ser mais estudadas por pesquisadores e consideradas por reguladores na perspectiva de que ações possam ser efetuadas no intuito de entendê-los e monitorá-los com o interesse de preservar a qualidade das opiniões emitidas pelos auditores.

Como contribuição esta pesquisa utiliza uma métrica que difere a visão dos auditores quanto a situações que ocorreram com ele ou com colegas, que inibe o efeito de responsabilidade das respostas por atos que os afeta moralmente, como assumir práticas que podem prejudicar os usuários das informações por estes auditadas. Uma limitação que merece ser destacada se refere ao tempo e período de coleta, em que ocorreu numa fase de trabalho intenso na profissão, sendo assim, o estresse pode apresentar níveis mais altos decorrentes deste período. Adicionalmente, não houve controle dos tipos de auditoria, como por exemplo se o respondente pertence a uma empresa Big 4 o que poderia sugerir novas percepções quanto ação dos auditores.

Como sugestão para novas pesquisas, sugere-se que métodos qualitativos, ou possivelmente uma combinação com o quantitativo, possam ser uma abordagem mais frutífera para a pesquisa em tais contextos. Além disso, torna-se oportuna a possibilidade investigar outros fatores como a estrutura da firma de auditoria (Big N) e variáveis comportamentais recorrentes na literatura como personalidade, humor, experiências anteriores, desempenho, exposição de risco, pressão de tempo e outras.

REFERÊNCIAS

Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 1–13. <http://www.jstor.org/stable/248042>

- Babin, B. J., & Boles, J. S. (1998). Employee behavior in a service environment: A model and test of potential differences between men and women. *Journal of marketing*, 62(2), 77-91. <https://doi.org/10.1177/002224299806200206>
- Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation. *The Accounting Review*, 64(2), 285–299. <http://www.jstor.org/stable/248003>
- Bryan, D. O., Quirin, J. J., & Donnelly, D. P. (2005). Locus of control and dysfunctional audit behavior. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 3(10). <https://doi.org/10.19030/jber.v3i10.2813>
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 331-350. <https://doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>
- Calais, S. L., Andrade, L. M. B. D., & Lipp, M. E. N. (2003). Diferenças de sexo e escolaridade na manifestação de stress em adultos jovens. *Psicologia: Reflexão e crítica*, 257-263. <https://doi.org/10.1590/S0102-79722003000200005>
- Caramanis, C. V. (1998). Assessing the impact of “liberalisation” on auditor behaviour: accounting research in politically charged contexts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(5), 562-592. <https://doi.org/10.1108/09513579810239855>
- Construção e validação de uma escala dos atributos pessoais da resiliência (Dissertação de mestrado). Universidade Metodista de São Paulo, Faculdade de Saúde. São Bernardo do Campo.
- Chen, J. C., & Silverthorne, C. (2008). The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership & Organization Development Journal*, 29(7), 572-582. <https://doi.org/10.1108/01437730810906326>
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12212>
- Coleta, M. F. D. (1987). Escala multidimensional de locus de controle de Levenson. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*, 39(2), 79-97.
- 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>
- Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (2007). Análise multivariada para os cursos de Administração. *Ciências Contábeis e Economia*. 1ª Ed., São Paulo: Atlas.

- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003a). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110. <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.87>
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003b). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 19(1). <https://doi.org/10.19030/jabr.v19i1.2151>
- Faucett, J. M., Corwyn, R. F., & Poling, T. H. (2013). Clergy role stress: Interactive effects of role ambiguity and role conflict on intrinsic job satisfaction. *Pastoral Psychology*, 62(3), 291-304. <https://doi.org/10.1007/s11089-012-0490-8>
- Hartmann, F. G. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 451-482. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00036-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00036-1)
- Hasin, H.H., & Omar, N. H. (2007). An empirical study on job satisfaction, job-related stress and intention to leave among audit staff in public accounting firms in Melaka. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 5(1), 21-39. <https://doi.org/10.1108/19852510780001575>
- Haskins, M. E., Baglioni Jr, A. J., & Cooper, C. L. (1990). An investigation of the sources, moderators, and psychological symptoms of stress among audit seniors. *Contemporary Accounting Research*, 6(2), 361-385. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1990.tb00764.x>
- Haveroth, J. (2017). *Ceticismo Profissional e Estresse Ocupacional de Auditores Independentes. 2017* (Doctoral dissertation, Dissertacao (Mestrado em Ciencias Contabeis)--Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10(4), 787-802. <https://doi.org/10.1080/09638180127400>
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hutabarat, G. (2018). The Effect Of Audit Experience Time Budget Pressure, and Auditors' Ethics On Audit Quality. *Jurnal Ilmiah Esai*, 6(1), 1-15. <https://doi.org/10.25181/esai.v6i1.1010>
- International Federation Of Accountants (IFAC). Toward Enhanced Professional Skepticism. 2017. Disponível: <<https://www.ifac.org/publications->

- resources/toward-enhanced-professional-skepticism>. Acesso em: 10 de fev. 2019.
- Jaya, S. M., Sudarma, M., & Roekhudin, R. (2018). Role of auditor performance mediation in acceptance of auditor dysfunctional behavior: attribution theory perspective and role theory. *Jurnal Aplikasi Manajemen*, 16(4), 673-685. <http://dx.doi.org/10.21776/ub.jam.2018.016.04.14>.
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity.
- Lichtman, C. M., & Hunt, R. G. (1971). Personality and organization theory: a review of some conceptual literature. *Psychological bulletin*, 76(4), 271. <https://doi.org/10.1037/h0031636>
- Lipp, M. E. N., & Tanganelli, M. S. (2002). Stress e qualidade de vida em magistrados da justiça do trabalho: diferenças entre homens e mulheres. *Psicologia: reflexão e crítica*, 15(3), 537-548. <https://doi.org/10.1590/S0102-79722002000300008>
- López, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139-165. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10305>
- Lord, A. T., & DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00022-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00022-2)
- Maciel, C. D. O., & Camargo, C. (2010). Locus de controle, comportamento empreendedor e desempenho de pequenas empresas. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 11(2). <https://doi.org/10.1590/S1678-69712010000200008>
- Minello, I. F., & Scherer, I. B. (2014). Características resilientes do empreendedor associadas ao insucesso empresarial. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 228-245. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p228>
- Muawanah, U. (2000). Efektivitas Pengembangan Sistem Informasi: Model Integratif Keterlibatan Pemakai Sistem. *Jurnal Ekonomi dan Manajemen*, 1(2), 149-163.
- Nasir, S. J., & Haque, M. A. (1996). Job related stress, organizational commitment, and job satisfaction among government officials. *Pakistan Journal of Psychological Research*, 11(3-4).
- Nehme, R., Michael, A., & Kozah, A. E. (2020). Performance appraisal and premature sign-offs and underreporting of chargeable time of external auditors—internal benchmarking of experience and gender. *Benchmarking: An International Journal*. <https://doi.org/10.1108/BIJ-10-2019-0467>

- Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TA (2012) NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- Nor, M., & Nazli, M. (2011). Auditor stress: Antecedents and relationships to audit quality. <https://ro.ecu.edu.au/theses/403>
- Noriega, J. Á. V., Albuquerque, F. J. B. D., Alvarez, J. F. L., Oliveira, L. M. S., & Coronado, G. (2003). Locus de controle em uma população do nordeste brasileiro. *Psicologia: teoria e pesquisa*, 19(3), 211-220. <https://doi.org/10.1590/S0102-37722003000300003>
- Olasanmi, O. O. (2016). Technostress and Performance of Auditing Firms in Nigeria. *Open Journal of Business and Management*, 4(04), 799. doi: 10.4236/ojbm.2016.44077.
- Örtqvist, D., & Wincent, J. (2006). Prominent consequences of role stress: A meta-analytic review. *International Journal of Stress Management*, 13(4), 399. <https://doi.org/10.1037/1072-5245.13.4.399>
- Public Company Accounting Oversight Board (2012), Staff audit practice alert no. 10: maintaining and applying professional Scepticism in audits. Available at: http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf.
- Pesce, R. P., Assis, S. G., Avanci, J. Q., Santos, N. C., Malaquias, J. V., & Carvalhaes, R. (2005). Adaptação transcultural, confiabilidade e validade da escala de resiliência. *Cadernos de Saúde pública*, 21, 436-448.
- Pesce, R. P., Assis, S. G. D., Santos, N., & Oliveira, R. D. (2004). Risco e proteção: em busca de um equilíbrio promotor de resiliência. *Psicologia: teoria e pesquisa*, 20(2), 135-143. <https://doi.org/10.1590/S0102-37722004000200006>
- Peytcheva, M. (2013). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27-49. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2013-0852>
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 150-163. <https://doi.org/10.2307/2391486>
- Rodrigues, D. M. (2007). *Os aspectos cognitivos da qualidade de vida: um estudo entre as variáveis do locus de controle e as do bem-estar subjetivo* (Doctoral dissertation, Tese Doutorado em Psicologia. Instituto de Psicologia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, no publicada).
- Silveira, D. R., & Mahfoud, M. (2008). Contribuições de Viktor Emil Frankl ao conceito de resiliência. *Estudos de Psicologia*, 25(4), 567-576. <https://doi.org/10.1590/S0103-166X2008000400011>

- Smith, K. J., & Emerson, D. J. (2017). An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm. *Advances in accounting*, 37, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.003>
- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control scale. *Journal of occupational psychology*, 61(4), 335-340. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1988.tb00470.x>
- Sweeney, B., Pierce, B., & Arnold Sr, D. F. (2013). The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours. *Accounting and Business Research*, 43(2), 112-137. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.771571>
- Tracy, L., & Johnson, T. W. (1981). What do the role conflict and role ambiguity scales measure?. *Journal of Applied Psychology*, 66(4), 464. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.66.4.464>
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of management Review*, 11(3), 601-617. <https://doi.org/10.5465/amr.1986.4306235>
- Yunes, M. A. M., & Szymanski, H. (2001). Resiliência: noção, conceitos afins e considerações críticas. *Resiliência e educação*, 2(1), 13-43.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Contribuição	Alice Carolina Ames	Juçara Haveroth	Paulo Roberto da Cunha	Pinto Ié
1. Idealização e concepção do assunto e tema da pesquisa	✓	✓	✓	✓
2. Definição do problema de pesquisa	✓	✓	✓	✓
3. Desenvolvimento da Plataforma Teórica	✓			✓
4. Delineamento da abordagem metodológica da pesquisa	✓	✓	✓	✓
5. Coleta de dados	✓			✓
6. Análises e interpretações dos dados coletados	✓	✓		
7. Conclusões da pesquisa	✓	✓		
8. Revisão crítica do manuscrito			✓	
9. Redação final do manuscrito, conforme as normas estabelecidas pela Revista.	✓			
10. Orientação			✓	