

# Influência do Estilo de Liderança e da Subordinação no Julgamento e Tomada de Decisão do Auditor Interno

**Alini da Silva**

<https://orcid.org/0000-0002-7043-5566>

**Juçara Haveroth**

<https://orcid.org/0000-0001-7327-0667>

**Paulo Roberto da Cunha**

<https://orcid.org/0000-0001-5805-9329>

## Resumo

**Objetivo:** Analisar o efeito do estilo de liderança e da subordinação no julgamento e tomada de decisão do auditor interno.

**Metodologia:** A pesquisa possui enquadramento metodológico como descritiva, quase-experimento e quantitativa. O caso experimental foi pautado na tomada de decisão de auditor interno em reportar um relatório de recomendações sobre irregularidades realizadas pelo setor financeiro, sendo que o auditor é subordinado ao setor financeiro que realizou as irregularidades. Para tanto, foram apresentados aos participantes auditores, dois estilos de liderança do diretor financeiro, sendo o estilo autocrático e democrático, como também diferentes opiniões do diretor financeiro sobre o relatório de recomendações, para caracterização da subordinação.

**Resultados:** Os resultados apontaram que os auditores internos tendem a reportar em menor grau o relatório de recomendações quando seu superior é um líder autocrático, conforme apontado pela literatura. Além disso, diferenças de tempo identificadas para tomada de decisão, sugerem que o estilo de liderança pode ter influenciado a tomada de decisão de reporte, visto que, quando o superior possui perfil de liderança autocrático, o auditor interno tende a demandar maior tempo de tomada de decisão.

**Contribuições:** Contribuiu por demonstrar, com evidências empíricas aos órgãos de regulação, governança corporativa de empresas e demais interessados, sobre a perda de independência de trabalho do auditor interno, quando subordinado a diretores financeiros com estilos de liderança que pouco contribuem para a transparência das informações. Essa situação pode ser considerada um risco à qualidade dos controles internos e, por vezes, à qualidade das demonstrações financeiras.

**Palavras-chave:** Auditoria interna; Subordinação; Estilo de liderança autocrático e Democrático; Tomada de decisão; Relatório de Recomendações.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 06/07/2021. Pedido de Revisão em 20/09/2021. Resubmetido em 16/10/2021. Aceito em 24/11/2021 por Dra. Marcia Martins Mendes De Luca (Editora assistente) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 01/04/2022. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

## 1. Introdução

Ao longo dos últimos anos, houve uma importante expansão da literatura interessada na investigação sobre como os indivíduos processam informações, julgam e tomam decisões no campo da contabilidade (Braga, Sousa & Lima Filho, 2014; Hoos, Kochetova-Kozloski & D'Arcy, 2015; Eulerich, Henseler & Kohler, 2017; Gimbar, Jenkins, Saucedo & Wright, 2018; Mas & Barac, 2018; Suputra & Widhiyani, 2020). Os estudos sobre julgamento e tomada de decisão, as teorias, as metodologias aplicadas e os temas centrais são os mesmos, avaliar e estabelecer os fatores que determinam o desempenho da decisão e testar as teorias dos processos cognitivos que produzem as decisões (Libby & Luft, 1993; Suputra & Widhiyani, 2020).

A avaliação de opções e tomada de decisão envolve o processo pelo qual as pessoas combinam desejos e crenças para escolher um curso de ação em meio a um conjunto de opções (Hastie, 2001; Hoos et al., 2015). Esse processo envolve a comparação entre a maneira como as pessoas julgam e decidem a partir de determinados parâmetros (Baron, 2004; Braga et al., 2014).

O julgamento e tomada de decisão no contexto da auditoria interna, de acordo com Cattrysse (2002), auxilia na mitigação de erros, na violação dos controles internos e nas demonstrações financeiras e na transparência de informações. Desta forma, para tal intento, a auditoria interna deve se manter independente na realização de suas atividades (Goodwin & Yeo, 2001), tomando decisões de acordo com suas diretrizes e normas éticas (Instituto de Auditores Internos – IIA, 1999).

Peters (1993), Hoos et al. (2015), Mas e Barac (2018) convergem sobre a necessidade de compreender o trabalho de auditoria interna e seus efeitos no desempenho do julgamento, devido à sua importância para a organização. A auditoria interna é parte integrante do processo de responsabilização de uma organização e seu objetivo geral é assegurar e promover o desempenho assumido pela administração, com independência e objetividade (Hoos et al., 2015; Mas & Barac, 2018).

Fatores presentes no dia a dia das organizações devem ser estudados, como é o caso da liderança (Seol, Sarkis & Wang, 2017; Mas & Barac, 2018; Suputra & Widhiyani, 2020) e da subordinação (Tamošiūnienė & Savčuk, 2007; Johnson, Lowe & Reckers, 2016; Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017; Gimbar et al., 2018), sendo estes fatores imersos na complexidade do trabalho de auditoria (Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017; Gimbar et al., 2018; Mas & Barac, 2018; Suputra & Widhiyani, 2020) e que podem influenciar o julgamento e tomada de decisão da auditoria interna e, conseqüentemente, em seu desempenho.

Pratt e Jiambalvo (1981), Apostolou, Pasewark e Strawser (1993) e Mas e Barac (2018) destacam que estilos de liderança podem influenciar o desempenho de auditores internos, fazendo-os experimentar conseqüências de acordo com o perfil de seu líder. Líderes democráticos tendem a ter um bom relacionamento com seus subordinados; por outro lado, líderes autocráticos podem gerar impactos negativos, devido à conduta autoritária e à concentração de poder (Goulart Júnior & Lipp, 2011), o que pode influenciar a satisfação, a motivação e as relações interpessoais dos trabalhadores (Pratt & Jiambalvo, 1981).

Quanto à subordinação, esta refere-se a um relacionamento entre superior e subordinado, em que há entre estes uma relação de comando que pode gerar um sentimento de pressão para obediência do subordinado (Cattrysse, 2002; Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017). Johnson et al. (2016) explicam que qualquer profissional subordinado pode sentir a pressão para a obediência e, de acordo com Carpenter e Reimers (2013), no cenário de auditores, esta exposição pode influenciar a eficiência do trabalho, uma vez que compromete seu livre arbítrio (Carpenter & Reimers, 2013; Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017).

Frente ao exposto, o estudo tem como propósito responder à seguinte questão de pesquisa: **qual a influência do estilo de liderança e da subordinação no julgamento e tomada de decisão do auditor interno?** Com o intuito de responder a esta questão, tem-se como objetivo principal analisar a influência do estilo de liderança e da subordinação no julgamento e tomada de decisão do auditor interno.

A pesquisa utilizou-se de quase-experimento para gerar evidências sobre o objetivo de estudo, utilizando um *design* experimental 2x3 sobre a tomada de decisão do auditor interno frente ao nível de reporte de relatórios de recomendações sobre irregularidades cometidas pelo setor financeiro, sendo que, no caso, o setor financeiro em nível hierárquico é o superior direto do auditor interno. Os participantes da pesquisa (auditores internos) tiveram que responder em que nível iriam reportar este relatório, frente a estilos de liderança autocrático e/ou democrático do diretor financeiro e frente à pressão por obediência, derivado da subordinação e da opinião do diretor financeiro sobre este relatório de irregularidades. Assim, tendo aleatoriedade dos auditores internos sobre o caso a ser julgado, em que alguns responderam o caso na presença de liderança autocrática, outros de liderança democrática, e com opiniões diferentes de concordância ou não do relatório pelo diretor financeiro, avaliamos o nível de reporte e o tempo que demandaram para tal decisão.

Os resultados da pesquisa fornecem importantes evidências sobre a perda de independência de trabalho do auditor interno, quando subordinado a diretores financeiros com estilos de liderança que pouco contribuem para a transparência de informações e quando exercem pressão para obediência. Os achados alertam órgãos de regulação, mecanismos de governança corporativa, departamento de recursos humanos, entre outros, sobre o risco que tal situação pode acarretar a redução da qualidade dos controles internos e das demonstrações financeiras. Assim, se faz necessário que a auditoria interna seja posicionada na organização em uma hierarquia que a permite exercer suas atividades com ceticismo profissional, sem que a eficácia de seu trabalho seja comprometida pelo efeito subordinação. Além disso, essas informações podem direcionar programas de treinamento de desenvolvimento de lideranças, práticas de nomeação, retenção e sucessão de chefes da alta administração (Mas & Barac, 2018).

Estudos como o de Mas e Barac (2018) e Suputra e Widhiyani (2020) analisaram o estilo de liderança de superiores (executivos chefes do comitê de auditoria e/ou auditor independente) na eficácia da auditoria interna (Mas & Barac, 2018) e da auditoria independente (Suputra & Widhiyani, 2020). Já os estudos de Hoos et al. (2015) e Eulerich et al. (2017) analisaram a subordinação que a auditoria interna possui não só do comitê de auditoria, mas também da administração e o efeito no julgamento dos auditores, e Gimbar et al. (2018) avaliaram o impacto da subordinação no trabalho da auditoria independente.

Este estudo se diferencia dos demais e contribui para a literatura, pois analisa a auditoria interna em um contexto de subordinação e pressão para a obediência (Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017), enquanto se faz necessário manter sua independência de atuação nas organizações (Goodwin & Yeo, 2001) e também analisa o impacto do estilo de liderança no contexto da auditoria interna (Mas & Barac, 2018). De acordo com Mas e Barac (2018), há escassez de estudos sobre liderança e auditoria interna e demais dimensões comportamentais. Assim, esta pesquisa apresenta evidências que possuem limitações, mas que apresentam, no contexto brasileiro, a auditoria interna com potencial comprometimento de suas decisões, devido aos fatores de liderança e subordinação, proporcionando novas pesquisas neste campo.

Sabe-se das responsabilidades que a auditoria compreende, como a de assegurar informações patrimoniais de uma organização e auxiliar na credibilidade para com os usuários externos e, deste modo, deve-se manter independente. É importante que os auditores internos mantenham sua independência realizando seus julgamentos de acordo com suas diretrizes e normas éticas para garantir o cumprimento dos objetivos da organização (Instituto de Auditores Internos – IIA, 1999). A auditoria interna deve priorizar a independência e a objetividade para a realização de seus trabalhos e tomada de decisões (Tamošiūnienė & Savčuk, 2007; Hoos et al., 2015; Eulerich et al., 2017), sem ceder à subordinação de superiores, uma vez que esta pressão pode enviesar o entendimento de alguma evidência.

A qualidade do trabalho de auditores internos possui papel fundamental para uma organização. Escândalos corporativos, como Enron e WorldCom, e a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley de 2002 sublinham a importância da avaliação crítica e a responsabilidade destes profissionais para a eficácia dos controles (Seol et al., 2017), fazendo com que sejam indesejados fatores que impactam na realização das suas atividades ou criem inibições.

## 2. Revisão da Literatura e Desenvolvimento das Hipóteses

### 2.1 Estilo de Liderança, Julgamento e Tomada de Decisão na Auditoria Interna

As habilidades cognitivas são importantes para o desempenho de decisões, e os indivíduos nem sempre as possuem ou aplicam em um grau suficiente para garantir o julgamento (Libby & Luft, 1993). A pesquisa em contabilidade cognitiva visa melhorar a qualidade das decisões contábeis e de auditoria, desenvolvendo estudos quanto à tomada de decisão contábil, envolvendo contabilistas, auditores e usuários de informações contábeis, bem como analisar fatores que podem contribuir para a qualidade das decisões. Como o comportamento de tomada de decisão é uma função das características da tarefa, das características do tomador de decisão e da interação entre essas características, as pesquisas contábeis de tomada de decisão devem incluir tanto o tomador de decisão quanto as decisões tomadas (Peters, 1993).

De acordo com Zohar (2002), o estilo de liderança adotado por uma organização pode influenciar o clima de trabalho dos funcionários, devido à interação disposta entre ambos. Segundo Goulart Júnior e Lipp (2011), o líder pode possuir estilos de comportamento, tais como democrático e autocrático. O líder autocrático possui uma conduta autoritária, centralizando o poder, com a determinação de políticas e sem a participação do grupo. Este estilo de liderança pode produzir dimensões negativas, como tensão, frustração e insatisfação entre os membros do grupo de trabalho.

Quanto ao estilo de liderança democrática, observa-se a descentralização de poder, com o envolvimento dos funcionários no processo de tomada de decisão, o que favorece a formação de grupos de amizade e bons relacionamentos; além disso, este estilo é apoiador a apresentação de *feedbacks* para a busca do sucesso organizacional (Goulart Júnior & Lipp, 2011). No contexto da auditoria, Pratt e Jiambalvo (1981) e Apostolou et al. (1993) descrevem que os diferentes comportamentos decorrentes do estilo de liderança podem influenciar direta ou indiretamente o desempenho da equipe de auditoria. Neste contexto, o auditor interno pode experimentar diferentes consequências de acordo com o perfil do líder, e, dessa forma, influenciar o julgamento e tomada de decisão de suas atividades.

O comportamento do líder pode apresentar efeitos diversos sobre o desempenho do auditor, visto sua capacidade de afetar a satisfação pessoal, motivação e relações interpessoais da equipe de auditoria, o que, por sua vez, pode afetar o desempenho. A identificação dos efeitos do superior sobre o desempenho da equipe de auditoria pode fornecer uma estrutura para o desenvolvimento de programas de treinamento de auditoria (Pratt & Jiambalvo, 1981). Neste sentido, observa-se o potencial que a liderança superior tem para influenciar o julgamento e tomada de decisão do subordinado.

A liderança pode influenciar grupos a atingir metas, motivá-los a ter melhor desempenho, inspirar seguidores, e, no campo da auditoria interna, pode impactar na eficácia desta (Mas & Barac, 2018). Para Suputra e Widhiyani (2020), a liderança que influencia a auditoria pode impactar na qualidade do trabalho, na coordenação e na cooperação.

Mas e Barac (2018) analisaram a eficácia da auditoria interna com o efeito de estilos de liderança de executivos chefe da auditoria, constatando que a liderança (como transformacional, transacional) pode não ser apropriada/compatível com líderes de equipes profissionais em um ambiente regulamentado. Suputra e Widhiyani (2020) analisaram, dentre alguns fatores, o estilo de liderança de auditores independentes e o efeito no comprometimento e desempenho da equipe, observando que o estilo de liderança transformacional reforça o efeito positivo do comprometimento organizacional no desempenho do auditor.

Assim, neste contexto de estilos de liderança, os superiores da auditoria interna podem representar um fator importante de observação, devido à sua possível influência na tomada de decisão do auditor. Deste modo, delimita-se a hipótese 1 de pesquisa:

**H<sub>1</sub>: O estilo de liderança autocrático do diretor financeiro influencia significativamente o julgamento e tomada de decisão dos auditores internos.**

Postulou-se a hipótese 1 no intuito de verificar a possibilidade de quando o auditor interno possuir um líder autocrático, por receio de receber consequências negativas ou retaliação, comprometer a tomada de decisão mais adequada e correta frente a uma situação de adversidade.

## 2.2 Subordinação, Julgamento e Tomada de Decisão na Auditoria Interna

A subordinação no contexto de trabalho pode estar associada à estrutura e à cultura organizacional. Estas estruturas organizacionais de controle podem ser divididas em burocráticas e de clã. As estruturas burocráticas da empresa consistem em um conjunto de regras, políticas e supervisão para orientar os trabalhos; já o controle de clã enfatiza processos de socialização de formação informal, experiência de trabalho e processos organizacionais. O controle burocrático é imposto pelos superiores, enquanto o controle de clã é aplicado pelos colegas de trabalho do mesmo nível e que podem gerar subordinação entre estes (Johnson et al., 2016).

Carpenter e Reimers (2013) argumentam que os controles burocráticos e/ou de clã além de gerar o contexto de subordinação, podem impulsionar pressões para a obediência no trabalho. O comportamento do subordinado pode ser afetado neste contexto de subordinação, podendo comprometer a eficiência das atividades e a qualidade de comunicação entre superior e subordinado.

Hall e Halberstadt (1994) afirmam que a subordinação gerada no contexto de trabalho é complexa de se compreender, visto que não somente o controle de uma pessoa sobre a outra devido à estrutura organizacional pode gerar a subordinação, sendo que há outras formas de se gerar a mesma. Dentre estas outras formas, de acordo com os autores, a subordinação de uma pessoa pode variar de acordo com seus antecedentes pessoais, expectativas, cultura, entre outros, tanto do subordinado quanto do grupo de referência que o controla. Desta forma, uma maneira de auxiliar na identificação da subordinação é a análise do sentimento que um indivíduo possui em relação às estruturas subjetivas ou objetivas que são impostas a ele.

Também, a pressão para a obediência é um indicativo de subordinação, visto ser uma forma de poder coercitivo que os superiores possuem sobre seus subordinados, fazendo estes mudarem seu comportamento, devido a ameaças de punição implícita ou explícita, tal como redução de algum benefício de carreira (Johnson et al., 2016). Johnson et al. (2016) destacam que qualquer profissional subordinado pode sentir a pressão para a obediência, até mesmo auditores internos podem se sentir obrigados a cumprir diretivas antiéticas, com receio de o superior prejudicar sua carreira na empresa caso não ceda à pressão para obediência de seus superiores.

Neste sentido, no contexto da auditoria interna, a fim de identificar possíveis pressões para obediência, deve-se observar inicialmente a quem o auditor se encontra subordinado e qual perfil este superior possui. De acordo com Tamošiūnienė e Savčuk (2007), a auditoria interna pode ter subordinação funcional do Comitê de Auditoria ou do conselho independente, como o fiscal, ou também pela perspectiva da estrutura de propriedade, pode ser subordinado a outros órgãos da administração, como diretor financeiro, por exemplo. A auditoria interna, por mais que seja subordinada a algum órgão na empresa, trabalhando como *staff* ou órgão de linha, não deve ter sua independência prejudicada para o julgamento e tomada de decisão na realização de seus trabalhos.

A auditoria interna realiza melhorias nos sistemas de governança, concede aos usuários externos a salvaguarda dos ativos da empresa, a credibilidade aos relatórios, bem como auxilia a auditoria externa (Cattrysse, 2002). Deste modo, por mais que a auditoria interna seja um órgão subordinado na empresa, deve atuar de forma independente para realizar julgamento e tomada de decisão em suas atividades, sem ceder a pressões por obediência (Tamošiūnienė & Savčuk, 2007).

De acordo com a Teoria da Agência, alguns agentes munidos pelo oportunismo, podem exigir ações não éticas na empresa (Eisenhardt, 1989), e, caso estes agentes sejam superiores da auditoria interna, podem desejar ações não éticas desta, podendo fazer com que a auditoria interna perca sua essência de atuação na empresa. De acordo com Cattrysse (2002), esta essência de atuação da auditoria interna refere-se à concessão de credibilidade por seu trabalho rígido e ético no auxílio ao combate a erros e fraudes nos controles internos e relatórios, desempenhando suas tarefas com cuidado, prudência e dedicação, a fim de proporcionar aos usuários a garantia razoável que esperam.

Deste modo, vislumbra-se a importância de a auditoria interna manter sua independência e objetividade na empresa, não cedendo à pressão por obediência, por ser considerada um órgão subordinado (Goodwin & Yeo, 2001), realizando seu julgamento e tomada de decisões de acordo com diretrizes e normas éticas. A auditoria interna deve ser uma garantia do cumprimento dos objetivos da organização, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos controles, a gestão de risco e o processo de governança, agregando valor à empresa (Instituto De Auditores Internos – IIA, 1999).

Hoos et al. (2015) investigaram os auditores internos subordinados a “dois senhores”, sendo o chefe do comitê de auditoria e a administração e a tensão que esta situação gera em seu trabalho. Com experimento em que modelaram níveis baixos, médio e alto de ambiguidade de papéis e trabalhos, observaram que a subordinação à administração pode influenciar o julgamento dos auditores internos, e, principalmente, quando a ambiguidade da tarefa é alta.

Eulerich et al. (2017) analisaram como as atividades da função de auditoria interna diferem, dependendo do impacto dos conselhos executivos e dos comitês de auditoria, constatando influência da subordinação do trabalho. Gimbar et al. (2018) no contexto da auditoria independente analisaram comunicações (presenciais ou não) entre subordinados durante a revisão dos trabalhos, em que observaram que a discussão presencial é realizada quando o subordinado é considerado “abaixo da média”.

Deste modo, com base no exposto sobre a pressão para a obediência que o auditor interno pode sofrer, devido à subordinação ao órgão administrativo da empresa, destaca-se a hipótese 2 de pesquisa:

**H<sub>2</sub>: A pressão para obediência em um contexto de subordinação influencia significativamente o julgamento e tomada de decisão dos auditores internos.**

### 3. Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa enquadra-se como descritiva e quantitativa, em relação aos procedimentos enquadra-se como quase-experimental. A pesquisa descritiva detalha características da população estudada no intuito de identificar as relações possíveis entre as variáveis a serem analisadas (Gil, 2010; Gray, 2012; Coope & Schindler, 2013). A pesquisa quantitativa é caracterizada pela utilização de instrumentos estatísticos, presentes tanto na coleta quanto no próprio tratamento dos dados (Gil, 2002; Raupp & Beuren, 2006; Gil, 2010; Gray, 2012; Coope & Schindler, 2013). A pesquisa quase-experimental, essencialmente, tem os mesmos objetivos da pesquisa experimental, que são: identificar um objeto de estudo, selecionar as variáveis capazes de influenciá-lo e definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto (Gil, 2002; Gray, 2012; Coope & Schindler, 2013). A diferença entre os grupos experimentais é apresentada em documento complementar no item (i).

### 3.1 Participantes

Participaram do quase-experimento 167 auditores, 13 foram excluídos da amostra por não serem considerados válidos, o que resultou na amostra de 154 auditores internos que atuavam em empresas de diversos segmentos. O contato com os auditores internos foi feito por meio do LinkedIn, um filtro dos integrantes do grupo do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) ajudou a identificar os profissionais. Após a localização dos possíveis participantes da pesquisa, foi feito o envio do convite e, posteriormente, realizado o envio de um texto e um *link* de acesso ao caso a ser analisado. Os participantes foram convidados a considerar um caso hipotético, desenvolvido exclusivamente para esta pesquisa, sendo assim, não precisaram fornecer informações sobre a empresa em que trabalhavam.

### 3.2 Design Experimental

Neste artigo, o *design* experimental é formado por duas variáveis independentes: Estilo de Liderança (EL) e Subordinação da auditoria interna pelo diretor financeiro (SUB); assim, uma fatorial 2x3 é desenvolvida para apresentar os níveis das variáveis. O estilo de liderança apresenta dois níveis: democrática e autocrática; a subordinação apresenta 3 níveis: concordância da irregularidade, questionamento da irregularidade e rejeição da irregularidade. Diante disso, 6 grupos foram formados; e, destes, foram determinados como grupo de controle a liderança democrática e a concordância do diretor financeiro. Desta forma, os cinco restantes grupos, foram considerados como experimentais.

### 3.3 Instrumento e Coleta dos Dados

Um instrumento de pesquisa foi desenvolvido usando como base o estudo de Dezoort, Hermanson e Houston (2003), em que algumas questões do instrumento de Dezoort et al. (2003) foram adaptadas, e novas questões foram adicionadas e testadas para serem consideradas válidas para a pesquisa. A validade das questões foi realizada por meio de um pré-teste com 6 especialistas, sendo estes professores pesquisadores da área de gestão. Com o instrumento pronto, os auditores foram convidados a participar da pesquisa que tiveram acesso por um *link* do Google Docs.

O instrumento completo foi formado por duas partes, a primeira consistia em questões de dados demográficos, tais como: idade, sexo e a quantidade de anos que trabalhavam com auditoria interna. A segunda parte consistia em apresentar informações sobre a empresa hipotética sob a qual os auditores deveriam se imaginar trabalhando, bem como o caso de irregularidade que seria analisado por estes. Como descrito, havia 6 condições diferentes para a segunda parte do instrumento, em que a especificação dos casos e a apresentação destas condições são feitas na próxima seção.

A operacionalização dos envios do instrumento foi realizada inicialmente pela busca dos profissionais no LinkedIn. Depois, de posse de uma lista de nomes de profissionais, a coleta foi iniciada, em que foram divididos estes em grupos para aproximar o número de envios de forma homogênea nas 6 condições. O controle de respondentes e novos envios do instrumento foram feitos manualmente, até atingir um número considerado suficiente para a pesquisa. Este quase-experimento teve a aprovação do comitê de ética da plataforma Brasil pelo código CAAE: 67870317.6.0000.5370 para posterior aplicação aos auditores. A coleta de dados foi realizada no período de junho a setembro do ano de 2017.

### 3.4 O caso

Os auditores internos foram convidados a considerar um caso de uma empresa hipotética e que trabalhavam nela, e receberam informações de situações de irregularidade que seu superior imediato havia realizado. O superior imediato refere-se a um diretor financeiro, o qual possui influência e poder de decisão na empresa (líder). O caso foi pautado em um cenário em que o auditor interno da empresa era responsável por rever as ações do diretor financeiro, que também era seu superior imediato. Desta forma, quando o auditor interno analisa as ações do diretor financeiro, verifica uma situação de irregularidade, sobre a qual deveria realizar o julgamento e tomada de decisão e apontar estas irregularidades para o conselho fiscal por meio de um relatório de irregularidades.

Os participantes foram divididos nos grupos determinados pelo *design* experimental, sendo dois estilos de liderança dos diretores financeiros: liderança democrática e liderança autocrática. Depois de serem distribuídos entre os dois grupos de liderança (autocrático ou democrático), os participantes recebiam as informações do caso que mencionava que o relatório de irregularidade feito por ele seria repassado ao seu superior imediato inicialmente, para posterior encaminhamento ao conselho fiscal, o qual possui papel de fiscalização dos controles da empresa e aprovação das contas. O diretor financeiro analisa o relatório desenvolvido pelo auditor e tem uma das três opiniões: concordo com o apontamento das irregularidades; questiono o relatório com o apontamento das irregularidades; ou rejeito o relatório com o apontamento das irregularidades. A opinião do diretor financeiro (aceita, questiona ou rejeita) tem por intuito analisar a pressão para obediência exercida sobre o auditor interno neste contexto de subordinação.

Conforme apresentado pelo *design*, os auditores participantes eram direcionados a um dos 6 grupos de casos, os quais se diferenciam pelo estilo de liderança e opinião do diretor financeiro, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1

#### Casos distribuídos aos auditores internos

Caso	Tipo de liderança	Atitude do diretor financeiro
1	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança democrática...</b>	... tiveram a <b>concordância</b> do diretor financeiro sobre o relatório.
2	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança democrática...</b>	... tiveram o <b>questionamento</b> do diretor financeiro sobre o relatório.
3	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança democrática...</b>	... tiveram a <b>rejeição</b> do diretor financeiro sobre o relatório.
4	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança autocrática...</b>	... tiveram a <b>concordância</b> do diretor financeiro sobre o relatório.
5	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança autocrática...</b>	... tiveram o <b>questionamento</b> do diretor financeiro sobre o relatório.
6	Auditores internos prepararam relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob <b>liderança autocrática...</b>	... tiveram a <b>rejeição</b> do diretor financeiro sobre o relatório.

Fonte: dados da pesquisa.

O primeiro grupo “(1) Auditores que realizaram relatório de irregularidade do diretor financeiro, sob liderança democrática e tiveram a concordância do diretor financeiro sobre o relatório” foi determinado como grupo de controle, devido à interseção da liderança democrática e à concordância do diretor financeiro no mesmo grupo, as quais são variáveis de controle. Desta forma, os cinco restantes grupos foram considerados como experimentais.

Depois de receber um dos casos constantes no quadro, os auditores precisavam responder em uma escala de 0 a 10 sobre o reporte ou não do relatório de irregularidade ao conselho fiscal. A escala mais perto de 0 correspondia ao não reporte do relatório para o conselho fiscal e a escala mais próxima de 10 correspondia ao reporte do relatório ao conselho fiscal. Também, fora observado o tempo de tomada de decisão em relação a este caso como uma variável que poderia captar a intenção do reporte do relatório, pois demanda a reflexão deste frente ao caso.

Com o intuito de explicitar detalhes, apresenta-se na Tabela 2, um modelo de caso aplicado aos participantes.

Tabela 2

### Modelo do caso aplicado aos participantes

#### CASO DA WAREHAM MANUFACTURING S.A.

Você é um membro da auditoria interna da empresa Wareham Manufacturing, em que se encontra satisfeito com o emprego, com o salário e benefícios, clima organizacional, especialmente com os pares e possui tendência de projeção na empresa. Wareham é uma empresa de capital aberto que fabrica e distribui telefones celulares para varejistas em quase todo o Brasil. A empresa é auditada pela mesma Firma Big 4 pelos últimos 5 anos e sempre emitiu relatórios não modificados de auditoria.

Wareham acaba de completar o exercício social e ao realizar a análise dos controles internos, você constatou irregularidades realizadas no departamento do diretor financeiro, sendo que o diretor financeiro em ordem de hierarquia organizacional encontra-se como seu superior imediato, em que é conhecido por sua forma de liderança: DEMOCRÁTICO, ou seja, é um líder que promove os bons relacionamentos, possui descentralização de poder, e é apoiador a apresentação de *feedbacks* para a busca do sucesso organizacional. AUTOCRÁTICO, ou seja, é um líder com uma conduta autoritária, centralizando o poder, que inibe a participação dos funcionários no processo de tomada de decisão.

(Obs. dos autores: foi apresentado um estilo de liderança do diretor financeiro para cada participante).

Assim, você realizou um relatório sobre a irregularidade feita no departamento do diretor financeiro, em que é apresentado para este inicialmente para seu conhecimento e também devido ao respeito à ordem hierárquica e posteriormente ao conselho fiscal, órgão cujo papel é fiscalizar os controles da empresa e aprovar as contas da empresa perante os acionistas. Lembre-se que você é auditor interno e é responsável por rever as ações do diretor financeiro, da contabilidade e tesouraria. Apresenta-se a seguir o resumo do relatório com a irregularidade, elaborado por você: “O diretor financeiro aprovou sem declaração por escrito, o que infringe as políticas da empresa, a compra de um imóvel no valor de R\$ 1.500.000,00, extrapolando o valor disponível no orçamento em 40%”. Em posse deste relatório, você o encaminhou para o diretor financeiro, que é seu superior imediato, sendo que foi o departamento do diretor financeiro o responsável pela realização desta irregularidade. Por conseguinte, o diretor financeiro analisou este relatório e lhe deu a seguinte resposta: (OBS dos autores: a seguir são apresentadas as respostas dadas pelo diretor financeiro, sendo que para cada participante fora repassado somente um tipo de resposta considerando o estilo de liderança).

“Concordo com o relatório feito sobre a irregularidade encontrada em meu departamento”;

“Questiono o relatório feito sobre a irregularidade encontrada em meu departamento. Quais pressupostos foram utilizados para basear esta irregularidade?”

“Rejeito o relatório feito sobre a irregularidade encontrada em meu departamento. Não procede esta irregularidade.”

Deste modo, diante desta situação de irregularidade encontrada por você e a resposta dada pelo diretor financeiro, pondere em uma escala de 0 a 10, o reporte ou não deste relatório de irregularidade ao conselho fiscal, sendo que 0 representa o não reporte do relatório e 10 representa o reporte do relatório. Ainda, considere que esta decisão é exclusivamente sua, não podendo trocar informações acerca desta situação com demais funcionários da empresa. Nota de 0 a 10 sobre o reporte ou não do relatório de irregularidade:

Descreva com suas palavras o motivo da sua decisão (nota de 0 a 10) quanto ao reporte da irregularidade ao conselho fiscal.

Fonte: adaptado do caso de Dezoort et al. (2003).

### 3.5 Variáveis do estudo

Com base na aplicação dos casos aos participantes, foram oportunizadas informações necessárias para a pesquisa, as quais são discriminadas na Tabela 3.

Tabela 3

#### Variáveis da pesquisa

Variáveis	Descrição	Autores
<b>Variável Dependente</b>		
Reporte do relatório (REP)	Variável que discrimina em uma escala de 0 a 10, o reporte do relatório de irregularidades ao conselho fiscal originado pelo julgamento e tomada de decisão, sendo que 0 representa o não reporte e 10 representa reporte.	Dezoort et al. (2003).
Tempo (TTD)	Corresponde ao tempo do experimento a partir da análise do caso (sem considerar as perguntas demográficas), que os auditores internos utilizaram para refletir, realizar o julgamento e tomada de decisão e justificar sua decisão.	Criado pelos autores
<b>Variáveis Independentes</b>		
Estilo de Liderança (EL)	Variável categórica com a discriminação do estilo de liderança do diretor financeiro, sendo 0 para liderança democrática e 1 para liderança autocrática.	Apostolou et al. (1993) Zohar (2002) Goulart Júnior e Lipp (2011)
Subordinação da auditoria interna pelo diretor financeiro (SUB)	Variável categórica com a discriminação da opinião do diretor financeiro, em que 1 representa concordância da irregularidade, 2 representa questionamento da irregularidade e 3 representa rejeição da irregularidade.	Adaptado de Dezoort et al. (2003).
<b>Variáveis de Controle</b>		
Idade (Id)	Variável categórica que representa a faixa etária do participante, em que 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, 6 representa a faixa de mais de 60 anos	
Gênero (Gn)	Variável categórica do gênero do respondente, sendo que 0 representa a não identificação do gênero, 1 representa o gênero feminino e 2 representa o gênero masculino.	
Experiência (Ex)	Variável categórica que representa em anos a experiência do participante com auditoria interna 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, 6 representa acima de 20 anos e 7 não trabalho.	
Escolaridade (Es)	Variável categórica de escolaridade, sendo que 1 corresponde a Superior Incompleto, 2 representa Superior Completo, 3 representa Especialização Incompleta, 4 representa Especialização Completa, 5 representa Mestrado, 6 representa doutorado, 7 representa Pós-doutorado, e a opção Outro, corresponde a uma questão aberta para os respondentes indicarem caso não tenha sido nenhuma das questões anteriores.	

Fonte: dados da pesquisa.

### 3.6 Análise dos Dados

A análise dos dados foi realizada por meio de técnicas estatísticas, tais como análise de frequência, teste ANOVA, T de médias e regressão linear múltipla. A análise de frequência possibilitou a apresentação da tendência das informações e respostas dos participantes. O teste ANOVA e T de médias possibilitaram a comparação da média das respostas do reporte do relatório financeiro ao conselho fiscal pelos auditores internos, quando havia estilos de liderança diferentes e opiniões do diretor financeiro (concorda, questiona e rejeita), que representa o contexto de subordinação, em que estes testes correspondem à principal metodologia para obtenção dos resultados. Além disso, utilizou-se de regressão linear múltipla com objetivo de análises complementares.

## 4. Descrição e Análise dos Resultados

Apresenta-se nesta seção a descrição e análise dos dados, em que primeiramente demonstra-se a frequência das variáveis; em seguida, apresenta-se o Teste ANOVA e T de média entre os grupos de liderança e subordinação em relação ao reporte do relatório e tempo de tomada de decisão. Por fim, observa-se o resumo da regressão linear múltipla. Na Tabela 4, demonstra-se a frequência das variáveis.

Tabela 4

#### Frequência das variáveis

REP	Frequência	Percentual	TTD	Frequência	Percentual
1	2	1,30	Até 5	71	46,10
3	2	1,30	De 6 a 10	58	37,66
5	10	6,49	De 11 a 15	16	10,4
6	1	0,65	De 16 a 20	5	3,25
7	10	6,49	De 21 a 30	2	1,3
8	11	7,14	De 31 a 40	1	0,65
9	5	3,25	De 41 a 50	0	0
10	113	73,38	De 51 a 60	1	0,65
<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>
ID	Frequência	Percentual	GN	Frequência	Percentual
2	55	35,71	0	2	1,3
3	74	48,05	1	26	16,88
4	19	12,34	2	126	81,82
5	6	3,90	<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>
<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>	ES	Frequência	Percentual
EX	Frequência	Percentual	1	2	1,30
1	13	8,44	2	45	29,22
2	58	37,66	3	26	16,88
3	61	39,61	4	67	43,51
4	17	11,04	5	13	8,44
5	5	3,25	6	1	0,65
<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>154</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela revela que a variável REP (escore do reporte do relatório de irregularidade) apresentou maior frequência (113) para o reporte de nível máximo de 10. Percebe-se que a maioria dos auditores internos analisados tomou a decisão de reportar o relatório de irregularidade ao conselho fiscal. Observa-se pela frequência das categorias com reporte menor, como de 1 a 5, que 6,49% dos auditores internos demonstraram baixa intenção em reportar o relatório de irregularidades, o qual apresentava inconsistências realizadas por seu superior imediato.

Quanto ao tempo de tomada de decisão (TTD) dos auditores internos em relação ao reporte ou não do relatório, constatou-se que a maior frequência foi de até 5 minutos para tomar a decisão. Constatou-se também, devido ao valor máximo, que alguns auditores refletiram em até 60 minutos acerca da decisão a ser tomada. Em relação à idade (Id), verifica-se que a maior frequência foi na categoria 3, a qual se refere à faixa etária de 30 a 39 anos. Também, quanto ao gênero (Gn), a maior frequência foi na categoria 2, que representa o sexo masculino, observando-se a predominância de auditores do gênero masculino como participantes da pesquisa.

A experiência (Ex) demonstrou maior frequência na categoria 3, o que revelou que a maioria dos auditores internos respondentes da pesquisa possuem experiência em torno de 6 a 10 anos na área de auditoria interna. Quanto à escolaridade (Es), a maior frequência foi na categoria 4, o que revela que a maioria dos auditores internos apresentaram uma especialização completa. Assim, dadas às características dos participantes da pesquisa, apresenta-se nas próximas tabelas a diferença de média da escala de reporte e tempo de tomada de decisão dos auditores internos.

Tabela 5

**ANOVA dos grupos liderança e subordinação em relação ao reporte do relatório**

Teste	Experiência
Teste ANOVA	1,040
Sig.	0,396

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 5, observa-se o teste ANOVA para a diferença de médias do reporte do relatório de irregularidades entre os 6 grupos, os quais referem-se à liderança e à subordinação, demonstrando não haver diferenças estatisticamente significantes. Este resultado sugere que quando se refere aos seis diferentes grupos e ao tipo de liderança, os resultados não demonstraram diferença significativa do reporte em relação às opiniões do diretor financeiro de aceito, questiono ou nego o relatório do auditor interno.

Deste modo, não houve a necessidade de observar o teste de Scheffe, o qual demonstra a diferença de médias entre os grupos, de modo a identificar qual grupo sofreria maior impacto em relação ao tipo de liderança. Apresenta-se na Tabela 6 o Teste ANOVA para os grupos de liderança e subordinação, com a análise do tempo de tomada de decisão para o reporte do relatório de irregularidade.

Tabela 6

**ANOVA dos grupos liderança e subordinação em relação ao tempo de tomada de decisão**

Teste	Experiência
Teste ANOVA	37,973
Sig.	0,000*

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

Constatou-se, de acordo com a Tabela 6, que o teste ANOVA apresentou significância estatística, o que revela que entre os grupos analisados houve diferença quanto ao tempo necessário para os auditores tomarem a decisão do reporte. Assim, adicionalmente foi realizado o Teste de Scheffe apresentado na Tabela 7, a fim de observar em quais grupos que se constataram diferenças de médias de tempo.

Tabela 7

**Diferença de média entre os grupos liderança e subordinação em relação ao tempo**

(I) Seleção	(J) Seleção	Diferença média (I-J)	Sig.
1 (democrático e atitude do diretor concordância)	2 (democrático e atitude do diretor questionamento)	-1,3403	0,9360
	3 (democrático e atitude do diretor rejeição)	-2,2770	0,5799
	4 (autocrático e atitude do diretor concordância)	-3,8857	<b>0,0456*</b>
	5 (autocrático e atitude do diretor questionamento)	-6,4849	<b>0,0000*</b>
	6 (autocrático e atitude do diretor rejeição)	-14,5924	<b>0,0000*</b>

\*\* . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

Pode-se observar na Tabela 7 que as diferenças de tempo para os auditores tomarem a decisão de reporte foi definida especialmente pelo estilo de liderança. Foram encontradas diferenças pelo grupo 1, o qual se refere ao de controle (liderança democrática e aceite do diretor financeiro) em relação aos grupos 4, 5 e 6, os quais possuem em comum a liderança autocrática. Constatada a diferença de tempo entre os grupos (tabela 5), apresenta-se na Tabela 8 o Teste ANOVA para identificar possíveis diferenças dos grupos em relação às três opiniões do diretor financeiro, em que a variável de teste foi o reporte do relatório de irregularidades.

Tabela 8

**ANOVA dos grupos de subordinação em relação ao reporte do relatório**

Teste	Experiência
Teste ANOVA	0,448
Sig.	0,640

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\* . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 8, verificou-se que o teste ANOVA não se demonstrou estatisticamente significativo, o que revela que a escala de reporte do relatório de irregularidades entre os auditores internos não variou conforme a subordinação entre o superior imediato e a auditoria interna. Assim, estes achados apontam que, independentemente da resposta dada pelo diretor, em concordância, questionamento ou negação (que revela a subordinação), os auditores não observavam tais critérios de modo a influenciar seu julgamento e tomada de decisão para reportar ou não o relatório de irregularidades ao conselho. Devido a tais achados, não se observou o Teste de Scheffe.

Em seguida, demonstra-se na Tabela 9 o teste ANOVA para os três grupos de subordinação, sendo que foi realizada a análise em relação ao tempo de tomada de decisão dos auditores internos.

Tabela 9

**ANOVA dos grupos de subordinação em relação ao tempo de tomada de decisão**

Teste	Experiência
Teste ANOVA	18,949
Sig.	0,000*

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 9, constatou-se a significância do teste ANOVA em relação aos parâmetros de teste. Com a significância apresentada no modelo, determina-se que há diferença de tempo entre os grupos devido à subordinação, o que determinou a realização do Teste de Scheffe para identificação de quais grupos se apresentavam com diferença de tempo de tomada de decisão, a qual é relatado na Tabela 10.

Tabela 10

**Diferença de média entre grupos de subordinação em relação ao tempo de tomada de decisão**

(I) Seleção	(J) Seleção	Diferença média (I-J)	Sig.
1 (democrático e atitude do diretor concordância)	2	-2,458	0,099
	3	-6,947	<b>0,000*</b>
2(democrático e atitude do diretor questionamento)	1	2,458	0,099
	3	-4,489	<b>0,001*</b>
3(democrático e atitude do diretor rejeição)	1	6,947	<b>0,000*</b>
	2	4,489	<b>0,001*</b>

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se que o grupo de controle que considera o aceite do diretor financeiro quanto ao relatório demonstrou diferença significativa com os grupos de rejeição e questionamento, desconsiderando a liderança do líder para esta análise. Além deste, observou-se também que o grupo 2, o qual apresentava o questionamento do diretor financeiro quanto ao relatório de irregularidade, também demonstrou diferença significativa com o grupo de rejeição do diretor, sem considerar a liderança.

Assim, pode-se inferir que os auditores internos refletiram um maior tempo para tomar a decisão de reportar ou não o relatório ao conselho fiscal, quando a opinião do diretor financeiro era de rejeição do relatório, comparativamente aos casos de aceite e aos casos de questionamento, o que revela indícios da influência da subordinação do auditor interno.

Apresenta-se na Tabela 11 a diferença de médias do reporte do relatório em relação aos grupos de liderança do diretor, sendo democrático e autocrático.

Tabela 11

**Diferença de média entre grupos de liderança em relação ao reporte do relatório**

Teste t					
Dados	Grupo	Quant.	Média	T	Sig.
REP	Democrático	80	9,3625	2,0200	0,0453*
	Autocrático	74	8,7568		

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 11, pode-se constatar que o escore de reporte do relatório de irregularidades demonstrou-se maior quando os auditores internos apresentavam liderança do tipo democrática, do que autocrática, sendo este resultado estatisticamente significativo. Este resultado revela que a liderança autocrática pode inibir os auditores internos em suas opiniões quanto às irregularidades. De todo o modo, cabe ressaltar que, mesmo com liderança autocrática, os auditores internos decidiram reportar o relatório, porém em menor nível, do que quando apresentavam liderança democrática. Assim, entende-se, com base nos resultados, que líderes autocráticos interferem negativamente no âmbito da transparência e da solução de irregularidades.

Na Tabela 12, apresenta-se a diferença de tempo quanto à tomada de decisão de reporte do relatório de irregularidades, em relação aos grupos de estilo de liderança democrático e autocrático.

Tabela 12

**Diferença de média entre grupos de liderança em relação ao tempo de tomada de decisão**

Teste t					
Dados	Grupo	Qnt.	Média	T	Sig.
TTD	Democrático	80	4,138	-8,0087	0,0000*
	Autocrático	74	11,351		

\*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

\*\*. A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 12, que há uma diferença significativa do tempo de tomada de decisão, quando são analisados os estilos de liderança. Assim, os auditores internos com superior com estilo de liderança autocrático refletiram e demoraram mais para decidir quanto ao reporte ou não do relatório, uma vez que estariam ponderando as consequências de reportar tais atitudes. Sabe-se que líderes autocráticos tendem a gerar consequências negativas em uma organização, devido à sua forma de gerir os problemas. Assim, infere-se que os auditores internos pensaram mais nesta ocasião a fim de balancear os prós e contras de sua atitude e o impacto que teria em sua carreira profissional na empresa.

Observada a diferença de médias do escore de julgamento e tomada de decisão sobre o reporte do relatório de irregularidades e o tempo de tomada de decisão entre os grupos de liderança e subordinação, apresenta-se, na Tabela 13, a influência das variáveis de teste e de controle no reporte do relatório de irregularidades.

Tabela 13

**Resumo da regressão linear múltipla da equação 1 - influência das variáveis de teste e de controle no reporte do relatório de irregularidades**

Variáveis	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	7,500	0,000	-
Estilo de liderança (EL)	-0,079	0,797	1,017
Subordinação (SUB)	-0,023	0,901	1,048
Idade (Id)	0,185	0,395	1,264
Gênero (Gn)	0,318	0,387	1,071
Experiência (Ex)	-0,031	0,870	1,249
Escolaridade (Es)	0,192	0,209	1,094
Durbin Watson		1,872	
R <sup>2</sup> equação:		0,029	
Sig equação:		<b>0,634</b>	
Nº Observações		154	

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 13, que o modelo não se demonstrou significativo (0,634), ou seja, o estilo de liderança do superior (EL), subordinação (SUB), idade (Id), gênero (Gn), experiência (Ex) e escolaridade (Es) do auditor interno não influenciaram significativamente quanto ao julgamento e tomada de decisão do nível de reporte do relatório de irregularidades ao conselho fiscal. De todo o modo, cabe salientar que as relações, mesmo não sendo significativas, se demonstraram conforme o esperado, de que quanto maiores a subordinação (-0,023) e o estilo autocrático de liderança (-0,079), menor tende a ser o nível de reporte de irregularidades ao conselho competente. Apresenta-se, na Tabela 14, a influência das variáveis de teste e de controle no tempo de tomada de decisão do reporte.

Tabela 14

**Resumo da regressão linear múltipla da equação 2 - influência das variáveis de teste e de controle no tempo de tomada de decisão do reporte**

Variáveis	Coef.	Sig.	VIF
(Constante)	8,8904	0,0042	
<b>Estilo de liderança (EL)</b>	<b>1,7721</b>	<b>0,0846***</b>	<b>1,0170</b>
Subordinação (SUB)	-0,5053	0,4196	1,0479
Idade (Id)	0,8087	0,2676	1,2640
Gênero (Gn)	1,6797	0,1720	1,0708
<b>Experiência (Ex)</b>	<b>-1,9116</b>	<b>0,0026*</b>	<b>1,2486</b>
Escolaridade (Es)	-0,4464	0,3814	1,0941
Durbin Watson		1,937	
R <sup>2</sup> equação:		0,095	
Sig equação:		<b>0,021**</b>	
Nº Observações		154	

\* Significativo a 1%; \*\* Significativo a 5%; \*\*\* Significativo a 10%.

Fonte: dados da pesquisa.

Constata-se, de acordo com a Tabela 14, que o modelo apresentou-se estatisticamente significativo, com explicação de 9% da variável dependente de tempo de tomada de decisão. Em relação às variáveis significativas, constatou-se que o estilo de liderança (EL) influenciou para o aumento do tempo de tomada de decisão. Assim, os auditores no contexto de liderança autocrática demoraram mais tempo para tomar a decisão do reporte do relatório. Também, constatou-se que a experiência (Ex) influenciou significativamente na redução do tempo de tomada de decisão, ou seja, quanto maior a experiência dos auditores internos mais rapidamente decidiram sobre o reporte.

Em relação às demais variáveis, constatou-se que a subordinação (SUB), idade (Id), gênero (Gn) e escolaridade (Es) não influenciaram significativamente no tempo de tomada de decisão dos auditores internos para o reporte das recomendações.

De maneira geral, com base nos resultados dos testes de médias (ANOVA) constatou-se que a liderança autocrática interferiu no tempo de tomada de decisão. Ainda, a subordinação observada pela opinião do diretor financeiro de rejeitar o relatório interferiu no tempo da tomada de decisão do auditor, fazendo com que os auditores refletissem mais em comparação com os grupos que tiveram o aceite ou questionamento do diretor. Constatou-se que o grupo que teve liderança democrática apresentou maior escore do reporte das recomendações e demorou menos tempo nesta decisão, em relação ao grupo de liderança autocrática. Também, se observou que quando os auditores sofreram liderança autocrática tenderam a demorar significativamente mais tempo para a tomada de decisão do reporte e, que quanto maior a experiência dos auditores internos, mais rapidamente se decidiu acerca do reporte do relatório.

Como teste complementar foram analisadas as relações por meio do teste de regressão, não se observando influência significativa do estilo de liderança e subordinação no nível de reporte do relatório da auditoria, que se refere ao julgamento e tomada de decisão dos auditores internos, mas observou-se influência da liderança no tempo de tomada de decisão.

Com base nos resultados dos testes principais (ANOVA), a hipótese de pesquisa “H1: O estilo de liderança autocrático do diretor financeiro influencia significativamente o julgamento e tomada de decisão dos auditores internos” não foi rejeitada, já a “H2: A pressão para obediência em um contexto de subordinação influencia significativamente o julgamento e tomada de decisão dos auditores internos” foi rejeitada.

O resultado da hipótese 1 converge para o apresentado por Goulart Júnior e Lipp (2011), os quais mencionam que o estilo de liderança autocrático em líderes pode produzir tensões entre os membros do grupo de trabalho, pois adotam uma conduta autoritária e com centralização de poder, o que pode inibir a tomada de decisão dos subordinados. Também os resultados contribuem com os achados de Mas e Barac (2018) e Suputra e Widhiyani (2020), que observaram que a auditoria pode ser influenciada pelo estilo de liderança de sua equipe e superiores.

Deste modo, os auditores internos, com receio de receber uma punição ou consequências negativas de seu superior, que possui liderança autocrática e exerce pressão para obediência em um contexto de subordinação, podem mudar seu comportamento em relação à determinada tomada de decisão. Segundo Johnson et al. (2016), o poder coercitivo dos superiores pode fazer com que os subordinados mudem seu comportamento, devido a ameaças de punição implícita ou explícita, tal como redução de algum benefício de carreira, por exemplo.

Referente ao resultado da hipótese 2, não se observou em termos significativos a subordinação como influenciadora da decisão de reporte; por outro lado, constatou-se como significativa em termos de tempo que demandaram para a tomada de decisão. Segundo Hoos et al., a subordinação à administração pode influenciar o julgamento dos auditores internos e, principalmente, quando a ambiguidade da tarefa é alta. Para Eulerich et al. (2017), a subordinação influencia o trabalho, e, de acordo com Gimbar et al. (2018), comunicações entre subordinados podem ser prejudicadas quando se refere a discussões de tarefas e revisões. Assim, indica-se, com base nas inferências de estudos anteriores, que a subordinação pode influenciar o trabalho da auditoria interna; e, com base nos resultados da pesquisa, influenciou não no nível de reporte do relatório, mas no tempo que pensaram sobre esta situação, ou seja, de forma significativa demandaram maior tempo de julgamento sobre a escolha a ser feita.

De acordo com Carpenter e Reimers (2013), as pressões que os auditores sofrem nas empresas por diferentes tipos de pessoas pode comprometer a qualidade do trabalho, uma vez que alguns podem se sentir compelidos a realizar as ações de acordo com estas pressões, porém não estariam realizando suas atividades de acordo com os preceitos éticos. De acordo com Cattrysse (2002), o trabalho realizado pela auditoria interna possui extrema importância para a empresa, devido às melhorias que realiza nos sistemas de governança, a garantia que concede aos usuários externos por meio da credibilidade que proporciona aos relatórios contábeis, bem como o auxílio que concede à auditoria externa.

Esta importância dos trabalhos de auditoria interna para a empresa e a concepção de que a auditoria deve se manter ética foram apontadas pelos próprios auditores internos analisados como justificativas para o reporte do relatório de irregularidades, em maior nível. O caso apresentado, segundo os respondentes, simulou uma situação real já vivenciada por muitos deles e que, dependendo da estrutura organizacional e hierarquia em que os auditores internos estão contemplados, pode interferir na conduta, nos julgamentos e decisões.

O tempo de análise do caso, que corresponde ao julgamento e tomada de decisão do reporte do relatório de irregularidades, foi explorada na presente pesquisa de forma tímida, por não ser a variável principal de interesse, porém se demonstrou como uma importante explicação dos casos. Assim, sugerimos que o tempo de julgamento e tomada de decisão seja incorporado em futuras pesquisas, pois pode auxiliar no entendimento do caso, sugerindo novas evidências.

## 5. Conclusão

Esta pesquisa analisou o efeito do estilo de liderança e da subordinação no julgamento e tomada de decisão do auditor interno. Utilizou-se de caso experimental sobre a tomada de decisão do auditor de demonstrar o nível de reporte de um relatório de recomendações ao conselho fiscal sobre irregularidades cometidas pelo diretor financeiro, que correspondia a seu superior imediato.

Os auditores internos participantes da pesquisa apresentaram em média de 30 a 39 anos, com predomínio do gênero masculino, com 6 a 10 anos de experiência e nível de escolaridade de especialização completa. Quanto aos resultados sobre o nível de reporte do relatório ao conselho fiscal, constatou-se uma média alta do reporte, o que revelou que a maioria dos auditores reportaria o relatório ao conselho fiscal, independentemente das situações de liderança e subordinação. Também, constatou-se, de forma geral, que a maior frequência de tempo de tomada de decisão foi de 5 minutos; no entanto, estes resultados se diferenciaram quando analisados os estilos de liderança, em que para os casos com líder autocrático os auditores demoravam significativamente mais tempo para tomar a decisão.

Verificou-se que o grupo de controle correspondente a um líder democrático, que aceitou o parecer do auditor, foi o grupo que apresentou tempo de tomada de decisão significativamente menor em relação aos grupos 4, 5 e 6, o que revela que a liderança autocrática presente nestes grupos interferiu no tempo. Observou-se ainda que a liderança autocrática dos superiores e a pressão para subordinação impactaram em maior tempo de reflexão no julgamento e tomada de decisão do reporte de irregularidades ao conselho fiscal, bem como influenciou em reportar em menor escala o relatório, quando na situação de liderança do superior. Em relação à análise da regressão linear, que é complementar, constatou-se que quanto maior a experiência dos auditores internos, mais rápida foi a decisão de reportar as recomendações e que a liderança autocrática influenciou no aumento do tempo de tomada de decisão acerca de relatar as recomendações.

Observou-se indicativos de que mesmo reportando as recomendações, os auditores internos tendem a fazê-lo em menor grau quando o superior é um líder autocrático e que utilizaram mais tempo para tomar a decisão de relatar ou não recomendações de falhas do relatório ao conselho fiscal, quanto a opinião dos diretores imediatos (que haviam realizado as irregularidades) era de rejeição do relatório de irregularidades, quando comparado aos casos de aceite e os casos de questionamento.

Esses achados corroboram os observados por Goulart Júnior e Lipp (2011), Mas e Barac (2018) e Suputra e Widhiyani (2020), no que se refere ao efeito da liderança no trabalho da auditoria. Também corroboram os achados de Carpenter e Reimers (2013), de que pressões podem comprometer a eficiência dos subordinados, uma vez que comprometeria a qualidade da comunicação entre subordinador e subordinado. Conforme Johnson et al. (2016), por sentir a pressão para a obediência, os auditores internos estão sujeitos a práticas antiéticas, por receio de o superior prejudicar sua carreira na empresa, caso não ceda à pressão, de modo a colaborar com os ideais de seu superior.

A pesquisa contribui com a literatura nacional e internacional, pois, de acordo com Mas e Barac (2018), há escassez de estudos sobre liderança e auditoria interna e demais dimensões comportamentais. As evidências possuem limitações, como a modelagem do caso e número não tão elevado de participantes, mas apresentam no contexto brasileiro como a auditoria interna pode ter as suas decisões comprometidas, devido aos fatores de liderança e subordinação, o que gera discussão para novas pesquisas na área.

Os achados da pesquisa contribuem com órgãos de regulação, mecanismos de governança corporativa, departamento de recursos humanos, sobre o risco da decisão de auditores internos frente à liderança autoritária e com pressão, que pode reduzir a qualidade dos controles internos e das demonstrações financeiras. Além disso, pode auxiliar programas de treinamento de desenvolvimento de lideranças, práticas de nomeação, retenção e sucessão de chefes da alta administração para não gerar situações semelhantes ao evidenciado pelo estudo.

A pesquisa apresenta relevância prática pela discussão da implicação ética frente a uma decisão imposta ao profissional, que configura uma possibilidade para pesquisas futuras. Ainda, posicionar a auditoria interna na estrutura hierárquica da organização se faz importante para que ele possa exercer sua atividade com o devido ceticismo profissional, sem que o efeito subordinação e liderança possa comprometer a eficácia de seu trabalho.

A pesquisa apresenta algumas limitações, como, por exemplo, a não realização de experimento, mas, sim, quase-experimento, em que na situação de experimento é necessário o controle presencial dos participantes, o que não foi possível devido ao custo associado à tal tentativa, por termos como participantes profissionais de auditoria que atuam no mercado. Assim, sugere-se como estudos futuros a realização da pesquisa com o controle presencial dos participantes, o que poderia validar um experimento e verificar se os resultados se comportam de forma semelhante. Também, observam-se como limitações o grupo de controle na presente pesquisa e os desenhos experimentais, que consideram as experiências dos participantes, podendo em estudos futuros tentar reduzir estas limitações, pela modificação nos desenhos dos cenários, controlando em um cenário a liderança e em outro a subordinação. Da mesma forma, a liderança analisada na presente pesquisa foi a democrática e autocrática, tendo na literatura outros constructos como a transformacional, em que se poderia avaliar se os resultados se comportam diferentes, caso o constructo de liderança mude.

Como sugestões de estudos futuros aconselha-se analisar canais de denúncia em organizações, se, na presença deste mecanismo, a auditoria interna consegue exercer sua atividade com maior êxito na organização e na presença de líderes “tóxicos”. Além disso, aconselha-se maior discussão sobre fatores que influenciam em maior tempo de tomada de decisão, visto que, na atual pesquisa, observou-se como um resultado bastante relevante frente à subordinação e liderança. Ainda, sugere-se a análise de relacionamentos entre auditoria interna e independente e outros fatores comportamentais como personalidade *dark* de indivíduos que podem afetar decisões e eficiência do trabalho.

## Referências

- Apostolou, B., Pasewark, W. R. & Strawser, J. R. (1993). The effects of senior internal auditor behaviour on staff performance and satisfaction. *Accounting and Business Research*, 23(90), 110-122. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729869>.
- Baron, J. (2004). *Normative Models of Judgment and Decision Making*. The Blackwell handbook of judgment and decision making.
- Braga, R., Sousa, E. P. & Lima Filho, R. N. (2014). Julgamento e Tomada de decisões: Produção científica em Contabilidade no período de 1999 a 2012. *Cadernos de Gestão e Empreendedorismo*, 2(1), 17-31. DOI: <https://doi.org/10.32888/cge.v2i1.12648>.
- Carpenter, T. D. & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69. DOI: <https://doi.org/10.2308/bria-50468>.

- Cattrysse, J. (2002). *Reflections on corporate governance and the role of internal auditor*. Antwerpen University, Belgium, 64. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485364>.
- Cooper, D. R. & Schindler, P. S. (2013). *Business research methods* (2. Ed). United States of America: MCGRAW-HILL.
- Dezoort, F. T., Houston, R. W. & Hermanson, D. R. (2003). Audit committee member support for proposed audit adjustments: A source credibility perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 189-205. DOI: <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.189>.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of management review*, 14(1), 57-74. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>.
- Eulerich, M., Henseler, J., & Köhler, A. G. (2017). The internal audit dilemma—the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work. *Managerial Auditing Journal*, 32 (9), 854-878. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2016-1435>.
- Gil, A. C. (2002). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (4ª edição). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2010). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (8 reimpr). São Paulo: Atlas.
- Gimbar, C., Jenkins, J. G., Saucedo, G., & Wright, N. S. (2018). Shifting styles: Do auditor performance levels influence the review process?. *International Journal of Auditing*, 22(3), 554-567. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12140>.
- Goodwin, J. & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x>.
- Goulart Júnior, E. & Lipp, M. E. N. (2011). Estilo de liderança e stress: uma pesquisa em escolas estaduais de ensino fundamental. *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, 27 (2), 265-283. DOI: <https://doi.org/10.21573/vol27n22011.24773>.
- Gray, D. E. (2012). *Pesquisa no mundo real* (2a ed.). Porto Alegre: Penso.
- Hall, J. A. & Halberstadt, A. G. (1994). “Subordination” and sensitivity to nonverbal cues: A study of married working women. *Sex Roles*, 31(3-4), 149-165. DOI: 0360-0025/94/0800-0149507.00/0.
- Hastie, R. (2001). Problems for judgment and decision making. *Annual review of psychology*, 52(1), 653-683. DOI: <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.653>.
- Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., & d’Arcy, A. C. (2015). The Importance of the Chief Audit Executive’s Communication: Experimental Evidence on Internal Auditors’ Judgments in a ‘Two Masters Setting’. *International Journal of Auditing*, 19(3), 166-181. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12046>.
- Institute Of Internal Auditors – IIA. (1999). *Definition of Internal Auditing*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Johnson, E. N., Lowe, D. J. & Reckers, P. MJ. (2016). The influence of mood on subordinates’ ability to resist coercive pressure in public accounting. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 261-287. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12141>.
- Libby, R. & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040).

- Mas, L. O. D., & Barac, K. (2018). The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 807-835. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1741>.
- Peters, J. M. (1993). Decision making, cognitive science and accounting: An overview of the intersection. *Accounting, Organizations And Society*, 18(5), 383-405. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90038-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90038-8).
- Pratt, J. & Jiambalvo, J. (1981). Relationships between leader behaviors and audit team performance. *Accounting, Organizations and Society*, 6(2), 133-142. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90003-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90003-9).
- Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências*. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Seol, I., Sarkis, J. & Wang, Z. (2017). A cross-cultural comparative study of internal auditor skills: UK vs Korea. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(3), 341-355. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2014-0100>.
- Suputra, I. D. G. D., & Widhiyani, N. L. S. (2020). Types of Personality, Audit Structure and Transformational Leadership Styles Moderate the Effect of Organizational Commitments on Auditor Performance. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 7(6), 54-65. DOI: <https://doi.org/10.21744/irjmis.v7n6.1005>.
- Tamošiūnienė, R. & Savčuk, O. (2007). Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies. *Engineering Economics*, 5(55), 37-43.
- Zohar, D. (2002). The effects of leadership dimensions, safety climate, and assigned priorities on minor injuries in work groups. *Journal of Organizational Behavior*, 23(1), 75-92. DOI: <https://doi.org/10.1002/job.130>.