

Estilo de gestão na auditoria interna: influência entre fatores pessoais e conflito de papéis

Angélica Ferrari^{1,2}

 <https://orcid.org/0000-0002-0861-4379>

E-mail: angferrari@furb.br

Paulo Roberto da Cunha^{1,3}

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

E-mail: pauloccsa@furb.br

Marines Lucia Boff³

 <https://orcid.org/0000-0001-8424-1095>

E-mail: marines.boff@udesc.br

¹ Universidade Regional de Blumenau, Departamento de Ciências Contábeis, Blumenau, SC, Brasil

² Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Departamento de Ciências Contábeis, Erechim, RS, Brasil

³ Universidade do Estado de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Ibirama, SC, Brasil

Recebido em 13.05.2022 – Desk aceite em 20.06.2022 – 3ª versão aprovada em 12.03.2023

Editor-Chefe: Fábio Frezatti

Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

RESUMO

Este artigo analisa o efeito do estilo de gestão do líder na relação entre os fatores pessoais e o conflito de papéis na função da auditoria interna. Lança-se luz sobre os fatores *per se* da presença de conflito de papéis na auditoria interna, abordando os efeitos que diferentes estilos de gestão do líder da auditoria podem ocasionar na relação precedentemente já investigada na literatura entre características pessoais e o conflito de papéis. As evidências demonstram que as habilidades e *expertise* de executivos líderes da auditoria interna impacta o papel exercido pelos auditores internos, tornando-se *insights* importantes de serem analisados e compreendidos ao delimitar a função da auditoria interna. Este artigo contribui com a compreensão do impacto que aspectos a nível pessoal, profissional e de interação na hierarquia de gestão nas empresas podem ocasionar na função da auditoria interna. Foi usada pesquisa *survey* envolvendo 218 auditores internos certificados pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), atuantes na área de auditoria interna e com perfis ativos na plataforma de contatos profissionais *LinkedIn*. Utilização de regressão linear múltipla para a análise dos dados. Os fatores pessoais englobam a independência e *expertise* dos auditores internos. O conflito de papéis contempla três dimensões: demanda da organização *vs.* profissão de auditor; auditoria *vs.* consultoria; e valores pessoais *vs.* expectativas profissionais. O estilo de gestão mensura o comportamento dos superiores imediatos nas dimensões de tarefa, relacionamento e contexto situacional. Como resultados e contribuições, evidenciou-se que o compromisso com a independência e a *expertise* dos auditores internos têm influência negativa no conflito de papéis. Um estilo de gestão com comportamentos direcionados ao relacionamento entre os indivíduos, à realização das tarefas ou adaptativo às situações, por parte dos superiores imediatos, contribui para reduzir o nível de conflito de papéis na função da auditoria interna.

Palavras-chave: auditor interno, estilo de gestão, auditoria, conflito de papéis, governança corporativa.

Endereço para correspondência

Angélica Ferrari

Universidade Regional de Blumenau, Departamento de Ciências Contábeis

Rua Antônio da Veiga, 140, sala D-202 – CEP 89030-903

Itoupava Seca – Blumenau – SC – Brasil

Este é um texto bilíngue. Este artigo também foi traduzido para o idioma inglês, publicado sob o DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x20231710>.

Trabalho apresentado no XLIV Encontro da ANPAD (EnANPAD), outubro de 2020.



1. INTRODUÇÃO

Com envolvimento além das preocupações acerca do controle interno e da gestão dos riscos (Stewart & Subramaniam, 2010), o papel da auditoria interna (AI) evoluiu e expandiu-se para uma atividade que atua em conjunto com a governança corporativa (Burt & Libby, 2021; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011), proporcionando maior confiança das configurações internas aos auditores externos (Roussy & Brivot, 2016) e tornando-se uma atividade valiosa para a organização (Bananuka et al., 2017).

Conjuntamente com a compreensão de que a AI é essencial para o sistema de controle interno, além de ser um mecanismo de controle em si ao contribuir para uma forte governança corporativa (Betti et al., 2021; Gramling et al., 2004), a literatura sinaliza que consequências disfuncionais nessa função podem resultar da existência de conflitos nos papéis exercidos pelos auditores internos dentro de organizações complexas (Kahn et al., 1964).

Análises no âmbito de conflito de papéis são inerentes ao contexto da auditoria (Ahmad & Taylor, 2009; Burt & Libby, 2021; Stewart & Subramaniam, 2010), sendo os auditores internos um agente propício a desencadear tal configuração. O conflito de papéis na AI pode derivar de contradições na função de supervisão da auditoria e nas atividades de consultoria, em relação às diferenças entre as diretrizes profissionais dessa classe e as demandas da gerência da organização (Ahmad & Taylor, 2009), sendo que a objetividade do auditor interno é prejudicada na presença de alto nível de identidade organizacional, posto que essa relação influencia o julgamento e preocupações com o ambiente de controle interno (Burt & Libby, 2021).

Uma vez que a teoria dos papéis tem suas raízes na literatura do comportamento organizacional (Smith et al., 2020), conflitos de papéis surgem quando os indivíduos recebem demandas e expectativas conflitantes de seus superiores ou por pressões opostas sobre determinadas atitudes que não podem ser alcançadas simultaneamente (Bernd & Beuren, 2021; Kahn et al., 1964). Quando comportamentos esperados de um indivíduo são inconsistentes na realização de sua função, desencadeiam insatisfação, efeitos adversos na saúde e esgotamento, reduzindo a eficiência de seu desempenho no trabalho (Rizzo et al., 1970; Smith et al., 2018).

Conflitos de papéis podem ocasionar um desafio na prática (Lenz & Sarens, 2012) e, por conseguinte, uma linha de pesquisa no campo da auditoria (Stewart & Subramaniam, 2010). A competência e a independência, inerentes ao exercício da função do auditor interno, são elementos importantes e distintos que devem interagir

para que a AI exerça sua função com qualidade (Abbott et al., 2016; Rakipi et al., 2021). No âmbito da AI, uma infinidade de fatores individuais e organizacionais afetam e são afetados pela independência e objetividade dos auditores internos (Stewart & Subramaniam, 2010), até mesmo o grau de identificação organizacional (Burt & Libby, 2021). Nesse sentido, para os auditores internos avaliarem e julgarem suas decisões de forma independente e eficaz, tendem a variar sob o nível de compromisso com a independência (Christopher et al., 2009), conjuntamente com o nível de competência adquirido pelo auditor interno (DeFond & Zhang, 2014).

Por conseguinte, a importância de aspectos relacionados à gestão no contexto da AI já tem sido relacionada em estudos empíricos, cujos resultados indicam que as habilidades de liderança dos executivos chefes de AI são vitais para aumentar a credibilidade da função (Martino et al., 2019). Entende-se que cabe aos gestores de auditoria ter algumas habilidades essenciais para o exercício de sua função em linha com os objetivos e necessidades da AI. Portanto, gestores na área de AI devem cultivar habilidades aprimoradas, com destaque para a liderança, vantagem vital na construção e manutenção de relacionamentos positivos com os principais *stakeholders* da AI (Dittenhofer et al., 2010).

A liderança presenciada pelos auditores internos no estilo de gestão adotado por seus superiores imediatos pode ser direcionada, segundo Melo (2014), a três dimensões: tarefa, relacionamento e contexto situacional. Líderes direcionados a tarefa priorizam a realização do trabalho, o cumprimento dos prazos, das regras e normas estabelecidas, a partir de uma estrutura hierarquizada. Já líderes que gerenciam com base em um estilo voltado ao relacionamento, demonstram maior compreensão, atenção e interesse aos seus subordinados, promovendo um ambiente de estímulo, confiança e acessibilidade. Por fim, líderes situacionais ajustam sua gestão conforme a tarefa ou situação que precisa ser executada (Melo, 2014).

Lenz e Hahn (2015) destacam a necessidade de pesquisas que examinem momentos de desconforto e conflito que os auditores encontram em suas funções. Em linha, Nuijten et al. (2019) sugerem que mais pesquisas são necessárias para identificar as maneiras pelas quais os auditores internos enfrentam conflitos em seus papéis. Destarte, análises empíricas sobre a influência dos estilos de gestão na relação, já investigada precedentemente, entre os fatores pessoais e o conflito de papéis (Aghghaleh et al., 2014; Ahmad & Taylor, 2009; Bernd & Beuren, 2020) ainda se mostram oportunas na literatura contábil, tendo

em vista os indícios recentes de que a capacidade dos executivos chefes de auditoria para construir relações positivas contribui com a transformação das funções de AI (Rakipi et al., 2021). Ao tratar do contexto brasileiro, achados acerca da AI relacionam que estratégias de retenção de talentos podem reduzir a presença de conflito e ambiguidade de papéis (Bernd & Beuren, 2020), enquanto julgamentos sobre a distribuição de recursos, processos de tomada de decisões e interações com supervisores podem ser decorrentes do esgotamento e indiferença presenciados pelos auditores internos (Bernd & Beuren, 2021).

Diante desse contexto, a questão que norteia este estudo é: qual o efeito do estilo de gestão do líder na relação entre os fatores pessoais e o conflito de papéis na função da AI?

O objetivo deste estudo é analisar o efeito do estilo de gestão do líder na relação entre os fatores pessoais e o conflito de papéis na função da AI. Com base em uma amostra de 218 auditores internos atuantes em empresas brasileiras, os indícios deste estudo suportam uma influência negativa dos fatores pessoais (independência e *expertise*) dos auditores na geração de conflito de papéis na função da AI. Complementarmente, confirmou-se que o estilo de gestão predominante do superior imediato pode ser um fator potencializador da relação negativa preexistente entre fatores pessoais e conflito de papéis, contribuindo para reduzir o nível de conflito de papéis na função da AI.

A motivação para este estudo perpassa a ampliação da compreensão do papel significativo exercido pelos auditores internos nas organizações. A mudança presenciada pela AI a transformou em uma atividade

de valor agregado (Gramling et al., 2004) ao exercer atividades pertinentes a diferentes interessados, como auditores externos (Roussy & Brivot, 2016), conselho de administração, comitê de auditoria (Martino et al., 2019), bem como usuários externos interessados nas atividades e resultados econômicos da organização.

Nesse sentido, possíveis fatores impactantes no desempenho dos auditores internos devem ser analisados e compreendidos. Contribui-se com a literatura crescente interessada na relação entre as características pessoais dos profissionais de AI e seus superiores imediatos e as consequências dessa relação nas empresas, posto que Lenz e Hahan (2015) e Wan-Hussin et al. (2021) sugerem que as habilidades e *expertise* dos executivos de auditoria têm o poder de impactar o desempenho das funções da AI. Ademais, Martino et al. (2019) ressaltam que executivos chefes em auditoria com fortes habilidades de liderança ajudam a AI a passar do papel de ator coadjuvante para a função de ator-chave no contexto da governança corporativa e, por conseguinte, aumentar sua relevância no ambiente interno e externo das organizações. Além de atuar como um mecanismo interno de apoio à gestão, a AI desempenha um trabalho relevante nos processos de relatórios financeiros externos ao estender confiabilidade também às informações financeiras da empresa.

Por fim, este estudo se alinha à sugestão de DeFond e Zhang (2014) no que tange a proposição de que investigações sobre as características individuais dos auditores podem fornecer *insights* sobre fatores distintos que afetam a função da AI, contribuindo para o campo e prática contábil.

2. REVISÃO DE LITERATURA E HIPÓTESES DE PESQUISA

A teoria dos papéis (Kahn et al., 1964) pressupõe que o desempenho seja conduzido e influenciado pela clareza dos papéis a serem exercidos. Quando os comportamentos esperados de um indivíduo são inconsistentes, ele experimentará estresse, depressão, insatisfação e desempenho menos eficaz do que se a expectativa imposta não conflitasse (Kahn et al., 1964). A posição nomeada, expectativas e desejos mantidos pelo indivíduo acerca do seu papel contrapondo com as expectativas e desejos daqueles com quem o titular do papel interage, ou ainda as expectativas da sociedade, podem influenciar o papel (Ahmad & Taylor, 2009). As expectativas dos outros são interpretadas como o papel social, ou seja, aqueles que interagem com o titular do papel se tornam remetentes de papéis à medida que, de modo explícito ou implícito, tornam suas expectativas sobre o outro conhecidas (Daff, 2021).

A função da AI está interligada à avaliação e melhorias nos controles internos e processos de gestão de riscos corporativos (Gramling et al., 2004), fornecendo benefícios para a alta administração e outras partes interessadas ao executar atividades que direcionam a organização na busca por seus objetivos de conformidade, financeiros, operacionais e estratégicos (Raiborn et al., 2017). Nesse escopo, a partir da lente da teoria dos papéis, compreende-se que o ambiente organizacional, avaliado por meio de diferentes estilos de gestão, tende a afetar as expectativas do indivíduo sobre seu papel (Daff, 2021).

Os conflitos nos papéis no âmbito dos auditores internos podem ser divididos em três dimensões: entre demandas, funções e pessoais (Ahmad & Taylor, 2009). Dado que os auditores internos são monitorados tanto pela organização quanto pela profissão, o conflito entre demandas pode surgir em ocasiões que os auditores

internos vivenciam situações que são aceitas pela gestão, mas não são aceitas pela profissão, sinalizando uma desconexão entre as partes (Ahmad & Taylor, 2009). Nos conflitos de papéis pessoais, o auditor transpassa entre expectativas do superior imediato e seus valores pessoais (Ahmad & Taylor, 2009), enquanto o conflito entre funções surge no desempenho concomitante de funções de supervisão e consultoria (Ahmad & Taylor, 2009; Nuijten et al., 2019), comprometendo a independência profissional (Ahmad & Taylor, 2009) por responder simultaneamente a várias partes interessadas que possam ter interesses conflitantes (Nuijten et al., 2019).

Presenciando um *continuum* auditoria-consultoria, os auditores internos se subdividem entre atividades de auditoria direcionadas para a manutenção de processos de governança corporativa e atividades de consultoria interna envolvendo o fornecimento de informações para a implementação de estratégias, controle de qualidade e redução de custos (Raiborn et al., 2017). Nesse sentido, Rakipi et al. (2021) advertem que, ainda que a atividade de consultoria por auditores internos possa demonstrar o valor agregado da AI e auxiliar a organização no desempenho e antecipação de riscos, também permite questionamentos quanto ao objetivo final da AI e sobre a objetividade e independência do auditor interno.

Para o desempenho adequado das responsabilidades dos auditores internos, a independência é considerada essencial (Christopher et al., 2009), contribuindo para a precisão do trabalho e transmitindo a confiança de que se pode confiar nos resultados e relatórios da AI (Al-Twajiry et al., 2003; Mihret et al., 2010). A independência pode ser compreendida como a ausência de conflitos de interesses relevantes que ameacem a objetividade dos auditores internos (Abbott et al., 2016; Raiborn et al., 2017), aspecto relacionado a uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos não subordinar seu julgamento sobre assuntos de auditoria a outros (Institute of Internal Auditors [IIA], 2017).

Em entrevistas realizadas com profissionais atuantes na função, Soh e Martinov-Bennie (2011) identificaram que enquanto os executivos chefes enfatizavam o papel de consultoria (ou alinhados aos negócios), os diretores relacionaram aspectos de auditoria. Para os autores, o conflito entre esses dois aspectos do papel dos auditores internos causa implicações latentes na independência da AI (Soh & Martinov-Bennie, 2011). Compreende-se que os relacionamentos entre gerentes e auditores são muito sensíveis e podem levar a conflitos (Nuijten et al., 2019).

Christopher et al. (2009), ao examinar a independência da AI quanto ao seu relacionamento com a gerência e comitê de auditoria, relataram a existência de conflitos nos

papéis dos auditores internos. O fato de as informações repassadas serem tratadas como prioridades incondicionais transforma os auditores em consultores e, além disso, ao serem considerados como parceiros por seus superiores, há a imposição de pressão para que assumam uma função de gestão subserviente, limitando sua independência (Christopher et al., 2009).

Mihret et al. (2010) observam que a independência em sua totalidade é impossível no contexto organizacional, principalmente pelos auditores internos atuarem como funcionários e subordinados nas organizações. Entretanto, é essencial que os auditores internos apresentem um estado de espírito independente (Mihret et al., 2010), visto que as ameaças à independência podem ser indiretas, resultantes do próprio relacionamento dos auditores internos com a gerência de auditoria (Christopher et al., 2009). Ahmad e Taylor (2009) forneceram evidências da relação negativa entre o compromisso do auditor interno com a independência e o conflito de papéis. Mais precisamente, os indícios indicam que, o conflito entre os requisitos da gestão e dos profissionais, bem como, os valores pessoais do auditor interno são os principais fatores impactantes no comprometimento com a independência (Ahmad & Taylor, 2009).

Com base no exposto, entende-se que quanto maior o comprometimento do auditor interno com a independência profissional, menor será a presença de conflito de papéis nas funções da AI. Isso posto, este estudo tem como primeira hipótese:

Hipótese 1: O fator pessoal independência influencia negativamente o conflito de papéis na função da AI.

Na AI, a *expertise* do auditor refere-se às suas habilidades de fornecer alta qualidade de auditoria (DeFond & Zhang, 2014), pela capacidade de executar tarefas diligentemente e de acordo com os padrões profissionais (Abbott et al., 2016). A *expertise* transcende a uma gama de habilidades (Soh & Martinov-Bennie, 2011), englobando *expertise* técnica e treinamento contínuo (Mihret et al., 2010), além da própria experiência nas atividades de auditoria.

As partes interessadas na função da AI valorizam a *expertise* do auditor (DeFond & Zhang, 2014), requerendo uma equipe profissional que coletivamente demonstre educação, treinamento, experiência e qualificações profissionais para conduzir as auditorias exigidas (Al-Twajiry et al., 2003). A própria *expertise* atribuída aos auditores internos os direciona a um duplo papel nas organizações com serviços de auditoria e de consultoria, colocando-os em prováveis situações geradoras de conflito de papéis (Stewart & Subramaniam, 2010). Em linha com o argumento de que a independência do auditor influencia

negativamente o nível de conflito de papéis e tendo consciência de que a competência se refere a conhecimento, habilidades e outras competências necessárias para que o auditor desempenhe suas responsabilidades individuais (IIA, 2017), espera-se que a *expertise* do auditor seja um atributo que impacta negativamente o conflito de papéis, conforme definido na segunda hipótese do estudo.

Hipótese 2: O fator pessoal *expertise* influencia negativamente o conflito de papéis na função da AI.

O papel do superior imediato envolve o estabelecimento das estratégias do departamento de AI, enquanto atua como intermediário entre as prioridades do *continuum* auditoria-consultoria e a orientação do trabalho a ser realizado pelos auditores internos da equipe (Hoos et al., 2018). A capacidade do superior de gerar consciência e aceitação dos propósitos e missão do grupo que lidera, com o objetivo de fortalecer o papel de sua equipe na organização (Balkundi & Harrison, 2006) está estritamente interligada ao contexto da AI. Dittenhofer et al. (2010) ressaltam que os gerentes de auditoria devem cultivar habilidades sociais apropriadas e, dentre essas, a liderança é um atributo vital na construção e manutenção de relacionamentos positivos com seus principais *stakeholders*. Conforme Lenz e Hahn (2015), como o auditor interno não impõe suas recomendações, a habilidade de liderança do superior imediato acentua a influência da AI na implementação das recomendações pela gestão da empresa. Aspectos relacionados à liderança também são fundamentais para assuntos sensíveis à auditoria no espaço da governança

corporativa que exigem que o chefe tenha uma “espinha dorsal” e possa expressar sua opinião em situações controversas (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

A literatura argumenta que executivos chefes de auditoria com fortes habilidades de liderança são mais bem-sucedidos no sentido de tornarem-se parceiros do conselho, do comitê de auditoria e dos gestores, além de ajudarem a função de AI a ser reconhecida como uma valiosa contribuição à boa governança e às práticas e aos processos de gestão estratégica (Martino et al., 2019). Com o objetivo de examinar a importância da liderança no contexto da função da AI, Martino et al. (2019) descobriram que fortes habilidades de liderança do executivo chefe de auditoria, quanto à capacidade de colaborar com outras pessoas, construir relacionamentos e defender o valor da AI e persuadir e construir consenso, bem como a existência de um programa de treinamento de liderança, estão associadas ao envolvimento da AI nos processos de governança corporativa.

Desse modo, espera-se que o estilo de gestão, predominante na função de executivos da AI, influencie na relação entre os fatores pessoais dos auditores internos e o conflito de papéis. Mais precisamente, o estilo de gestão dos superiores no âmbito da AI tende a contribuir para a redução do nível de conflito de papéis, conjuntamente com a independência e *expertise* dos auditores internos. Com isso, estrutura-se a terceira hipótese de pesquisa.

Hipótese 3: O estilo de gestão fortalece a relação negativa preexistente entre fatores pessoais e conflito de papéis na função da AI.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 População e Amostra

A população do estudo englobou auditores internos certificados pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), além daqueles que delimitam seu cargo na função de AI na plataforma de contatos profissionais *LinkedIn*. Tal delimitação originou uma base com 1.619 auditores internos, destes 1.438 mantiveram contas ativas no *LinkedIn* durante os meses de março e abril de 2020, permitindo o encaminhamento de convites de conexão. Desses, 788 aceitaram o convite de conexão e receberam o *link* de acesso ao questionário da pesquisa. Do conjunto de auditores internos contatados (48,7% da população inicial), 218 responderam à pesquisa e tiveram seus retornos considerados válidos para a pesquisa, correspondendo a um total de 27,7% dos 788 questionários enviados.

3.2 Constructos e Instrumento de Coleta de Dados

O desenvolvimento deste estudo acompanhou a utilização de um questionário composto pelos constructos de conflito de papéis, independência, *expertise* e estilo de gestão, além de itens com a finalidade de caracterização dos respondentes. O questionário foi estruturado na plataforma *Google Forms* e disponibilizado por meio do *link*: https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScyCN8TUXYfuWw-ClvU_rLr26wVoNA-bmrlIEUISNSQXT2rqNA/viewform

Para a mensuração do envolvimento do auditor interno em conflito de papéis se usou o constructo de Ahmad e Taylor (2009), adaptado de Rizzo et al. (1970) para o contexto dos auditores internos. Ahmad e Taylor (2009) realizaram uma revisão do código de ética dos auditores

internos e da literatura relacionada ao assunto, a qual permitiu a defesa de que os auditores internos recebem monitoramento da organização e da profissão, perpassam a incompatibilidade entre o papel de supervisão e de consultoria e são expostos a conflito de papéis de cunho pessoal. Com base nessa revisitação, Ahmad e Taylor (2009) desenvolveram onze itens, subdivididos em três

subcategorias (demanda da organização vs. profissão de auditor; auditoria vs. consultoria; valores pessoais vs. expectativas profissionais), avaliados por meio de uma escala do tipo *Likert* de 7 pontos, que varia de baixo nível de conflito de papéis (1 ponto) a alto nível de conflito de papéis (7 pontos) na função da AI. A Tabela 1 sintetiza as questões que compõem o constructo.

Tabela 1
Constructo de Conflito de Papéis

Dimensão	Questão
Demanda da organização vs. Profissão de auditor	Às vezes, tenho que fazer coisas que são aceitas pela gestão, mas não são aceitas pela minha profissão.
	Tenho que desconsiderar certos padrões éticos profissionais e concordar com a solicitação da gestão ao relatar as infrações.
	Tenho que desconsiderar certos padrões éticos profissionais e concordar com a solicitação de gestão ao relatar os pontos fracos.
	Tenho que desconsiderar certos padrões éticos profissionais e concordar com a solicitação da gestão ao relatar irregularidades.
Auditoria vs. Consultoria	Às vezes, os procedimentos e práticas de trabalho da minha empresa se desviam do padrão de práticas da profissão.
	Sinto a pressão do conflito de interesses ao trabalhar tanto na função de “auditoria” quanto na função de “consultoria”.
	Se pudesse escolher, preferiria me concentrar no “papel de auditoria” e não estar envolvido em nenhuma “atividade de consultoria”.
Valores pessoais vs. Expectativas profissionais	Tenho problemas ao desempenhar tanto a função de “auditoria” quanto a função de “consultoria”, conforme exigido pela minha profissão.
	Às vezes, tenho que fazer coisas que: não devem ser feitas dessa maneira. (Por exemplo, ilegal.)
	Às vezes, tenho que fazer coisas que: são contrárias aos meus próprios princípios. (Por exemplo, antiético.)
	Às vezes, tenho que fazer coisas que: são muito difíceis para eu exercer. (Por exemplo, demissão de colegas.)

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

A variável de independência foi mensurada por dez itens propostos por Ahmad e Taylor (2009) e subdivididos em três possíveis dimensões de análise. Por meio de uma escala do tipo *Likert* de 7 pontos, a pontuação do respondente pode variar entre 1, indicando baixo

comprometimento com a independência, e 7 que indica alto comprometimento com a independência. A Tabela 2 apresenta as questões que compõem constructo de independência.

Tabela 2
Constructo de Independência

Dimensão	Questão
Resistência à pressão	Estou disposto a fazer um grande esforço, até mesmo além do normalmente esperado, para garantir a dedicação à independência.
	Resistiria a quase todo tipo de pressão para manter a independência.
	São necessárias poucas mudanças em minhas atuais circunstâncias para me fazer negligenciar o “conceito de independência”.
Crenças do auditor interno sobre a independência	Não há muito a ganhar mantendo a “independência” e evitando situações de conflito de interesses.
	Decidir aderir ao valor da “independência” foi um erro definitivo da minha parte.
	Sinto pouca lealdade ao conceito de independência.
Desejo pessoal de ser independente	Este “conceito de independência” realmente inspira o meu melhor no desempenho do trabalho.
	Estou extremamente feliz por ter escolhido uma ocupação que exige que eu exerça “independência”.
	Converso com colegas sobre exercer a “independência” como uma grande coisa a fazer.
	Tenho orgulho de dizer aos outros que sou “independente”.

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

A variável *expertise* foi mensurada em consonância com Aghghaleh et al. (2014), resultando da multiplicação da variável de experiência e de qualificação profissional dos

auditores internos. A experiência é medida pelo número real de anos indicado pelos respondentes, enquanto a qualificação é medida como uma variável dicotômica,

em que se atribuiu 2 para os respondentes que indicaram ter qualificações profissionais (p. ex., Certification in Control Self Assessment [CCSA], Certification in Risk Management Assurance [CRMA], certificações do IIA Brasil e certificações do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa [IBGC] ou outras) e 1 para casos contrários. Nesse sentido, auditores internos com alguma certificação profissional relacionada a auditoria têm sua experiência multiplicada por dois.

Por fim, a variável de estilo de gestão visa a identificar a percepção dos auditores internos quanto

ao comportamento de seus superiores imediatos no ambiente de trabalho, a partir de dezenove itens distribuídos em três dimensões: tarefa, relacionamento e contexto situacional, conforme modelo de escala de avaliação do estilo de gestão proposto por Melo (2014). Dada a utilização da escala de 7 pontos, resultados superiores à média 4, indicam se o estilo de gestão do superior imediato é mais voltado à tarefa, ao relacionamento ou ao ambiente situacional. A Tabela 3 apresenta os itens que compõem o constructo de estilo de gestão.

Tabela 3
Constructo de Estilo de Gestão

Dimensão	Questão
Relacionamento	É atencioso(a) no relacionamento com os subordinados.
	É compreensivo(a) com as falhas e erros dos subordinados.
	Interessa-se pelos sentimentos dos subordinados.
	Demonstra respeito pelas ideias dos subordinados.
	Estimula os subordinados a darem opiniões sobre o trabalho.
	Estimula a apresentação de novas ideias de trabalho.
	Demonstra confiança nos subordinados.
	Mostra-se acessível aos subordinados.
	Encontra tempo para ouvir os membros do grupo.
Situacional	Dá maior ou menor liberdade de trabalho ao subordinado dependendo da sua disposição para realizar a tarefa.
	Dá liberdade de trabalho aos subordinados que se mostram seguros diante da tarefa a ser executada.
	Dá maior ou menor liberdade de trabalho ao subordinado, dependendo da sua competência para realizar a tarefa.
	Dá liberdade de trabalho aos subordinados que se mostram motivados para executar a tarefa.
Tarefa	Coloca o trabalho em primeiro lugar.
	É rígido(a) no cumprimento dos prazos estabelecidos.
	Valoriza a disciplina e a subordinação (hierarquia).
	Indica aos membros do grupo as tarefas específicas de cada um.
	Pede que os membros do grupo sigam normas e regras estabelecidas.
	Valoriza o respeito à autoridade.

Fonte: Elaborada pelos autores.

3.3 Procedimentos para Análise dos Dados

Para a análise inicial se adotou a estatística descritiva das variáveis. Posteriormente, analisou-se a relação entre os fatores pessoais (independência e *expertise*) e o conflito de papéis dos auditores internos, sintetizada pela Equação 1.

$$CONF = \beta_0 + \beta_1 INDE + \beta_2 EXPE + \varepsilon \quad \boxed{1}$$

em que *CONF* corresponde ao nível de conflito de papéis na função de AI; *INDE* corresponde ao nível de comprometimento do auditor interno com a independência; *EXPE* corresponde ao nível de *expertise* do auditor interno; β_0 é intercepto da regressão, enquanto

β_1 e β_2 são os coeficientes das variáveis; e ε corresponde ao termo de erro aleatório.

Na sequência, para a análise da moderação do estilo de gestão na relação principal, estimou-se a Equação 2.

$$CONF = \beta_0 + \beta_1 INDE + \beta_2 EXPE + \beta_3 INDE * GEST + \beta_4 EXPE * GEST + \varepsilon \quad \boxed{2}$$

em que *GEST* corresponde ao nível de percepção do subordinado sobre o estilo de gestão do seu superior imediato.

Ambas as equações foram operacionalizadas por meio de regressão de mínimos quadrados ordinários (*ordinary least squares* [OLS]). Em relação aos pressupostos das

regressões, destaca-se que a presença de multicolinearidade é observada a partir do teste de fator de inflação da variância (*variance inflation factor* [VIF]), enquanto a autocorrelação dos resíduos foi testada por meio do

teste Durbin Watson. Os valores relativos aos testes VIF e Durbin Watson, correspondentes a cada modelo de análise, são apresentados nas respectivas tabelas de resultados.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da Amostra

A caracterização da amostra da pesquisa é apresentada na Tabela 4, sendo que o Pannel A sintetiza informações pessoais, enquanto o Pannel B sintetiza a descrição das informações profissionais dos auditores internos.

Em relação às informações pessoais, verifica-se que a maioria dos auditores internos são homens (76,6%) com idade entre 21 e 40 anos (71,1%). Quanto à formação, em sua maioria, os auditores internos têm formação acadêmica em nível de especialização (63,3%) com foco principalmente na área de contabilidade e administração (80,3%).

Tabela 4

Caracterização da amostra

Painel A: Informações Pessoais			Painel B: Informações Profissionais		
	N	%		N	%
Faixa Etária			Cargo		
Entre 21 e 30 anos	66	30,3	Trainee	17	7,8
Entre 31 e 40 anos	89	40,8	Sênior	117	53,7
Entre 41 e 50 anos	45	20,6	Gerente	64	29,4
Entre 51 e 60 anos	15	6,9	Diretor	11	5,0
Acima de 60 anos	3	1,4	Outros	9	4,1
Sexo			Certificações Profissionais		
Feminino	51	23,4	Sim	141	64,7
Masculino	167	76,6	Não	77	35,3
Titulação Acadêmica			Experiência		
Nível Médio	1	0,5	Entre 1 e 5 anos	80	36,7
Ensino Superior	49	22,5	Entre 6 e 10 anos	61	28,0
Especialização	138	63,3	Entre 11 e 20 anos	56	25,7
Mestrado	28	12,8	Entre 21 e 30 anos	18	8,2
Doutorado	2	0,9	Acima de 30 anos	3	1,4
Área de Formação			Subordinação da Auditoria Interna		
Contabilidade	106	48,6	Diretor Presidente	43	19,7
Administração	61	28,0	Diretor Financeiro	23	10,6
Contabilidade e Administração	8	3,7	Conselho de Administração	50	22,9
Direito	2	0,9	Comitê de Auditoria	87	39,9
Tecnologia da Informação	10	4,6	Outros	15	6,9
Engenharia	12	5,5			
Outros	19	8,7			

Fonte: Elaborada pelos autores.

No que tange às informações profissionais, a maioria dos respondentes atuam em cargos de sêniores e gerentes (53,7% e 29,4%, respectivamente) com experiência de até 5 anos (36,7%) e entre 6 e 20 anos (53,7%). Em relação às certificações profissional, a maioria dos respondentes (64,7%) indicaram ter ao menos uma certificação em nível

de AI, como a CCSA, CRMA, certificações do IIA Brasil e certificações do IBGC. Por fim, constata-se que, no contexto investigado, a AI está subordinada predominantemente ao comitê de auditoria (39,9%) e ao conselho de administração (22,9%), em linha com as principais diretrizes de boas práticas de governança corporativa.

4.2 Estatística Descritiva das Variáveis

A análise da estatística descritiva das variáveis conflito de papéis, independência, *expertise* e estilo de gestão é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5
Estatística descritiva das variáveis

	Dimensão	Mediana	Moda	Mínimo	Máximo
CONF	Demanda da organização vs. profissão de auditor	1,4	1,0	1,0	7,0
	Auditoria vs. consultoria	2,3	1,0	1,0	7,0
	Valores pessoais vs. expectativas profissionais	1,3	1,0	1,0	6,7
	Conflito de Papéis = Σ	1,8	1,0	1,0	6,5
IND	Resistência à pressão	5,0	5,0	1,0	7,0
	Crenças do auditor interno sobre a independência	7,0	7,0	1,0	7,0
	Desejo pessoal em ser independente	6,5	7,0	1,0	7,0
	Independência = Σ	6,0	6,4	2,6	7,0
EXP	Expertise	12,0	10,0	1,0	74,0
ESTG	Tarefa	6,0	6,2	1,3	7,0
	Relacionamento	6,1	7,0	1,0	7,0
	Situacional	6,3	7,0	1,0	7,0
	Estilo de Gestão = Σ	6,1	6,6	1,3	7,0

Nota: CONF = Conflito de Papéis; IND = Independência; EXP = Expertise; ESTG = Estilo de Gestão.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir da Tabela 5, compreende-se um baixo nível de conflito de papéis (CONF), visto que a mediana (1,8) e a moda (1,0) do somatório das respostas dessa variável se concentraram no primeiro nível de uma escala com pontuação máxima de 7 pontos. Especificamente, verifica-se o mesmo comportamento nas três dimensões que compõem a variável, mesmo em auditoria vs. consultoria que apresentou os resultados mais altos entre as três dimensões.

Em relação ao fator pessoal de independência (IND), observa-se alto comprometimento dos auditores internos com sua independência profissional, principalmente quanto à crença do auditor (percepção) sobre a importância desse fator em sua atuação profissional (mediana e moda iguais a 7,0 pontos) e do próprio desejo pessoal de ser independente no exercício de suas atribuições (mediana igual a 6,5 e moda igual a 7,0 pontos). Ainda acerca dessa variável, percebe-se que aspectos relacionados a uma possível resistência à pressão podem ser influenciados de um menor nível de independência na função da auditoria interna.

Quanto à experiência e qualificação profissional (EXP), os resultados indicam baixo nível de *expertise* entre os respondentes, visto que a mediana (12,0) e a moda (10,0) permaneceram na casa dos 10,0 pontos em uma variável que oscilou entre um valor mínimo de 1,0 e

um valor máximo de 74,0 pontos. Dado que a medida de *expertise* do auditor é obtida a partir dos anos de experiência na função e a obtenção de certificações da área de auditoria, esse resultado tem relação com o fato de a maioria dos respondentes (64,68%) possuírem até 10 anos de experiência e, 35,5% não possuírem certificações profissionais relacionadas a AI.

No que diz respeito ao estilo de gestão, na percepção dos auditores internos respondentes, o estilo do superior imediato está voltado tanto à tarefa quanto ao relacionamento e o ambiente situacional, visto as medianas e as modas das três dimensões se mantiveram acima de 6,0 pontos. De modo contrário ao identificado na perspectiva de Melo (2014), os auditores internos não demonstraram que seus superiores imediatos praticam uma gestão direcionada para uma das dimensões. Ao contrário, no contexto da AI, os gestores tendem a apresentar um estilo de gestão que engloba as três dimensões.

4.3 Análise da Relação entre os Fatores Pessoais e o Conflito de Papéis

A Tabela 6 apresenta os resultados da relação entre a independência e *expertise*, determinados como fatores pessoais dos auditores internos, no nível de conflito de papéis.

Tabela 6

Relação entre os fatores pessoais e o conflito de papéis

Sinal Esperado	Variável Dependente: Conflito de Papéis			
	Coefficiente (Estatística t)	R ²	VIF máximo	Durbin Watson
Constante	3,684*** (6,06)			
Independência (-)	-0,277*** (-2,67)	0,064	1,01	1,97
Expertise (-)	-0,003 (-0,89)			

* significância no nível de 0,10; ** 0,05; *** 0,01.

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com a Tabela 6, o fator pessoal independência se relaciona negativa e significativamente no nível de 1% com o conflito de papéis. Tal resultado confirma o sinal esperado e coaduna evidências anteriores de que um maior nível de comprometimento do auditor interno com a independência tende a reduzir o nível de conflito de papéis na função da AI (Ahmad & Taylor, 2009). Ainda, contribui para o debate sobre o papel que a identidade profissional do auditor pode ter em relação ao seu nível

de objetividade (Burt & Libby, 2021), pois se compreende que a independência é consolidada de modo intrínseco à existência de um papel objetivo por parte dos indivíduos.

De modo complementar, na Tabela 7 se apresentam os testes quanto a influência da independência e *expertise* no nível de conflito de papéis subdividido nas três dimensões: (i) demanda da organização vs. profissão de auditor; (ii) auditoria vs. consultoria; (iii) valores pessoais vs. expectativas profissionais.

Tabela 7

Relação entre fatores pessoais e as subdimensões do conflito de papéis

Sinal Esperado	Variável Dependente: CONF_1	Variável Dependente: CONF_2	Variável Dependente: CONF_3
	Coefficiente (Est. t)	Coefficiente (Est. t)	Coefficiente (Est. t)
Constante	3,588*** (5,15)	4,557*** (5,25)	3,056*** (5,16)
Independência (-)	-0,291** (-2,46)	-0,284* (-1,90)	-0,260*** (-2,61)
Expertise (-)	-0,003 (-0,92)	-0,013* (-1,76)	0,007* (1,90)
R ²	0,048	0,040	0,063
VIF máximo	1,01	1,01	1,01
Durbin Watson	1,98	2,14	1,86

* significância no nível de 0,10; ** 0,05; *** 0,01.

Nota: CONF_1 = conflito de papéis na dimensão demanda da organização vs. profissão do auditor; CONF_2 = conflito de papéis na dimensão auditoria vs. consultoria; CONF_3 = conflito de papéis na dimensão valores pessoais vs. expectativas profissionais.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados da Tabela 7 confirmam os sinais esperados e dão conta que a independência dos auditores internos tende a reduzir o nível de conflito de papéis nas três dimensões. Mais precisamente, confirma-se uma relação negativa e significativa no nível de 5% entre independência e CONF_1, no nível de 10% entre independência e CONF_2 e no nível de 1% entre independência e CONF_3. Em paralelo, percebe-se que o fator pessoal *expertise* demonstra relações negativas e significativas no nível de 10% com as dimensões CONF_2 e CONF_3.

No que tange à independência dos auditores internos, os resultados ampliam os achados de Ahmad e Taylor (2009). No contexto da Malásia, os autores não identificaram relações significativas entre as dimensões de demanda da organização vs. profissão de auditor e de auditoria vs. consultoria com o nível de conflito de papéis. Nesse sentido, pode-se inferir que o maior nível de comprometimento

com a independência dos auditores internos atuantes em empresas brasileiras pode ser responsável por reduzir o nível de conflito de papéis na função da AI, independentemente da dimensão do conflito.

Ademais, os achados em relação à independência estão alinhados com discussões anteriores de que a presença de conflitos entre os objetivos da organização e da profissão podem ameaçar a objetividade do auditor interno, de que a incompatibilidade entre os valores e crenças do auditor interno e as expectativas impostas à sua função podem afetar seu compromisso com a independência (Dittenhofer et al., 2010). Ainda, demonstra que os requisitos opostos entre as atividades de auditoria e consultoria a serem exercidas pelos auditores internos tende a prejudicar sua independência.

Em relação a *expertise* dos auditores internos, Aghghaleh et al. (2014) identificaram que auditores internos com

maior nível de competência têm maior probabilidade de experimentar níveis mais baixos de ambiguidade na função da AI. Os autores mensuraram a ambiguidade de papéis para avaliarem a existência de políticas claras sobre tarefas, autoridades e responsabilidades. Nesse sentido, as relações negativas encontradas entre a *expertise* dos auditores internos brasileiros participantes da pesquisa e o nível de conflito de papéis atuam como fatores que ampliam a importância da competência para o exercício da AI. Ainda, coadunam as evidências de Wan-Hussin et al. (2021) de que a *expertise* financeira contábil do presidente do comitê de auditoria contribui para melhores práticas de AI.

Isso posto, os resultados possibilitam não rejeitar as hipóteses 1 e 2, pois se confirmou que os fatores pessoais (independência e *expertise*) reduzem o nível de

conflito de papéis na função da AI, além de ratificarem evidências anteriores de que os fatores pessoais impactam negativamente os diferentes conflitos de papéis na função da AI.

4.4 Análise do Efeito Moderador do Estilo de Gestão na Relação entre os Fatores Pessoais e o Conflito de Papéis

A Tabela 8 apresenta os resultados do efeito moderador do estilo de gestão, alternando o foco da gestão entre a tarefa, o relacionamento e o contexto situacional, na relação entre fatores pessoais e o conflito de papéis na função da AI.

Tabela 8

Efeito moderador do estilo de gestão na relação entre os fatores pessoais e o conflito de papéis

	Sinal Esperado	Variável Dependente: Conflito de Papéis			
		Coefficiente (Estatística t)	R ²	VIF máximo	Durbin Watson
Constante		3,939*** (6,47)			
Independência	(-)	-0,277** (-2,53)			
<i>Expertise</i>	(-)	-0,002 (-0,73)	0,092	1,13	1,98
EG_Tarefa	(-)	-0,042 (-0,77)			
EG_Tarefa*Independência	(-)	-0,065 (-1,59)			
EG_Tarefa*Expertise	(-)	-0,163** (-2,45)			
Constante		4,085*** (6,74)			
Independência	(-)	-0,281** (-2,49)			
<i>Expertise</i>	(-)	-0,003 (-0,98)	0,091	1,26	1,96
EG_Relacionamento	(-)	-0,060 (-1,15)			
EG_Relacionamento*Independência	(-)	-0,077* (-1,73)			
EG_Relacionamento*Expertise	(-)	-0,076 (-1,58)			
Constante		4,139*** (6,49)			
Independência	(-)	-0,275** (-2,46)			
<i>Expertise</i>	(-)	-0,004 (-1,28)	0,088	1,40	1,95
EG_Situacional	(-)	-0,070 (-1,22)			
EG_Situacional*Independência	(-)	-0,078 (-1,65)			
EG_Situacional*Expertise	(-)	-0,057 (-0,97)			

* significância no nível de 0,10; ** 0,05; *** 0,01.

Fonte: Elaborada pelos autores.

No âmbito do estilo de gestão direcionado para a dimensão de tarefa, observa-se que a interação entre GEST_T e EXPE apresentou relação negativa e significativa no nível de 5% com o conflito de papéis. Tal resultado é indicativo de que o estilo de gestão do superior imediato focado na tarefa tende a potencializar a relação negativa preexistente entre *expertise* e conflito de papéis.

Em relação ao estilo de gestão com foco no relacionamento, identifica-se que a interação entre

GEST_R e INDE foi negativa e significativa no nível de 10% com o conflito de papéis. Tal achado suporta que o estilo de gestão com foco no relacionamento pode ser interpretado como um potencializador da relação negativa preexistente entre a independência dos auditores internos e o conflito de papéis.

Estudos empíricos evidenciaram a influência do estilo de gestão, com foco na liderança do gerente superior no contexto da AI (Martino et al., 2019), uma vez

que, a liderança oportuniza que as partes relacionadas compreendam as atribuições da AI (Lenz & Sarens, 2012), ocorra aceitação e respeito entre os profissionais da equipe liderada (Balkundi & Harrison, 2006), bem como confiança no julgamento dos auditores internos (Hoos et al., 2018). Assim, à medida que o estilo de gestão enfatiza na tarefa e no relacionamento com a equipe de auditores internos, os fatores pessoais independência e *expertise* destes são intensificados, reduzindo, por conseguinte, o conflito de papéis na função da AI.

Por fim, a Tabela 9 apresenta os resultados do efeito moderador exercido por cada uma das dimensões do

estilo de gestão na relação entre os fatores pessoais dos auditores internos (independência e *expertise*) e as três dimensões de conflito de papéis investigados neste estudo.

Ao analisar a dimensão do conflito de papéis ocasionado entre a demanda da organização vs. a profissão do auditor (CONF_1), observa-se que as três dimensões do estilo de gestão (tarefa, relacionamento e contexto situacional) geram relações negativas e significativas ao interagir com a independência. Já em relação a *expertise* dos auditores internos, somente a interação com o estilo de gestão focado na tarefa pode potencializar a relação negativa preexistente.

Tabela 9

Efeito moderador do estilo de gestão na relação entre os fatores pessoais e as subdimensões do conflito de papéis

	Sinal Esperado	Variável Dependente		
		CONF_1	CONF_2	CONF_3
		Coefficiente (Estatística t)	Coefficiente (Estatística t)	Coefficiente (Estatística t)
Constante		4,164*** (5,67)	4,432*** (4,65)	3,157*** (5,21)
Independência	(-)	-0,280** (-2,24)	-0,300* (-1,95)	-0,266** (-2,47)
<i>Expertise</i>	(-)	-0,003 (-0,73)	-0,012* (-1,68)	0,007* (1,95)
EG_Tarefa	(-)	-0,108 (-1,35)	0,038 (0,42)	-0,010 (-0,18)
EG_Tarefa*Independência	(-)	-0,097** (-2,13)	-0,041 (-0,61)	-0,041 (-1,10)
EG_Tarefa*Expertise	(-)	-0,175** (-1,99)	-0,252** (-2,23)	-0,038 (-0,52)
R ²		0,079	0,058	0,068
VIF máximo		1,13	1,13	1,13
Durbin Watson		1,98	2,15	1,87
Constante		4,088*** (5,61)	5,017*** (5,21)	3,266*** (5,39)
Independência	(-)	-0,301** (-2,34)	-0,284* (-1,77)	-0,259** (-2,31)
<i>Expertise</i>	(-)	-0,004 (1,00)	-0,013* (-1,79)	0,007** (2,02)
EG_Relacionamento	(-)	-0,071 (-0,97)	-0,073 (-0,79)	-0,035 (-0,69)
EG_Relacionamento*Independência	(-)	-0,105** (2,03)	-0,083 (-1,22)	-0,033 (-0,76)
EG_Relacionamento*Expertise	(-)	-0,091 (-1,43)	-0,023 (-0,27)	-0,112** (-2,39)
R ²		0,078	0,046	0,091
VIF máximo		1,26	1,26	1,26
Durbin Watson		1,98	2,14	1,82
Constante		4,129*** (5,45)	5,126*** (4,99)	3,338*** (5,35)
Independência	(-)	-0,294** (-2,31)	-0,274* (-1,75)	-0,258** (-2,32)
<i>Expertise</i>	(-)	-0,005 (-1,33)	-0,014* (-1,83)	0,005 (1,56)
EG_Situacional	(-)	-0,079 (-1,03)	-0,098 (-0,94)	-0,044 (-0,82)
EG_Situacional*Independência	(-)	-0,104* (1,84)	-0,088 (-1,26)	-0,036 (-0,74)
EG_Situacional*Expertise	(-)	-0,070 (-0,88)	0,034 (0,40)	-0,131*** (-2,69)
R ²		0,074	0,046	0,103
VIF máximo		1,40	1,40	1,40
Durbin Watson		1,96	2,13	1,79

* significância no nível de 0,10; ** 0,05; *** 0,01.

Nota: CONF_1 = conflito de papéis na dimensão demanda da organização vs. profissão do auditor; CONF_2 = conflito de papéis na dimensão auditoria vs. consultoria; CONF_3 = conflito de papéis na dimensão valores pessoais vs. expectativas profissionais.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Pode-se inferir que, quando o superior imediato demonstra confiança, valor e atenção pelos subordinados, dando-lhes liberdade de trabalho ao mesmo tempo que prima pelo cumprimento de metas e prazos estabelecidos, o auditor interno se sente mais confiante e independente para exercer suas atividades, o que contribui para a redução do conflito de papéis. Além disso, o direcionamento realizado pelos superiores para o acompanhamento das normas, regras e por conseguinte, da hierarquia, tende a reduzir o nível de conflito de papéis quando se relaciona com o nível de *expertise* dos auditores internos, englobando critérios de experiência e qualificação profissional.

Em relação a dimensão de conflito entre o papel a ser exercido diante de atividades de auditoria *vs.* consultoria (CONF_2), somente a interação entre *expertise* e o estilo de gestão para tarefa pode ser um potencializador da relação negativa preexistente entre a *expertise* dos auditores internos e o nível de conflito de papéis.

Esse resultado é coerente já que exercer a dupla função concomitantemente de AI e consultoria requer que o auditor interno tenha conhecimento técnico e experiência na área e, por conseguinte, maior *expertise* do auditor associado ao estilo de gestão do superior no cumprimento das tarefas, reduz possíveis pressões derivadas do conflito de interesses entre as funções de auditoria e consultoria.

Por fim, os conflitos decorrentes de interferências entre os valores pessoais e as expectativas profissionais (CONF_3) dos auditores internos são influenciados negativamente pelas interações entre as dimensões de estilo de gestão para relacionamento e contexto situacional com a *expertise*. Tal resultado sinaliza que a relação oposta entre a *expertise* dos auditores e o conflito gerado entre os valores pessoais do auditor e as expectativas profissionais do superior em relação às atividades desempenhadas pelo auditor tende a se intensificar quando os auditores internos aprovam o modo como o superior se relaciona com seus subordinados, ao demonstrar que se preocupa, compreende e os respeita, bem como, flexibiliza a liberdade

de realização de determinados trabalhos de acordo com a competência do auditor.

Os resultados permitem não rejeitar a hipótese 3, pois se confirmou que o estilo de gestão, predominante na hierarquia imediata dos auditores internos, pode intensificar a relação negativa entre os fatores pessoais e o conflito de papéis na função da AI.

Com a finalidade de adicionar maior robustez aos resultados evidenciados na análise principal, operacionalizaram-se três testes de sensibilidade. Em um primeiro teste, inseriram-se na operacionalização dos modelos, apresentados nas tabelas 6 e 7, variáveis de controle relativas às características pessoais dos respondentes (idade, gênero e titulação acadêmica). De modo geral, as significâncias estatísticas não foram alteradas, possibilitando inferir que aspectos a nível individual do auditor interno não tendem a influenciar a relação preexistente entre a independência e *expertise* com a geração de conflito de papéis da função da AI.

Na sequência, dividiu-se a amostra em (i) auditores subordinados ao comitê de auditoria ou ao conselho de administração e (ii) auditores com subordinação a diretores ou outros. Os resultados suportam que somente os auditores internos que são subordinados ao conselho de administração e ao comitê de auditoria, como determinam as boas práticas de governança corporativa, reduzem o nível de conflito de papéis a partir do seu compromisso com a independência. Ademais, nesse grupo de auditores, o estilo de gestão dos superiores imediatos direcionado para o relacionamento e o contexto situacional tende a ser um fator que potencializa a relação negativa entre os fatores pessoais e o nível de conflito de papéis.

Por fim, separaram-se os auditores internos que indicaram ter alguma certificação profissional na área de auditoria em relação aos demais. Os achados indicam que há redução no nível de conflito de papéis, no âmbito da auditoria *vs.* consultoria e dos valores pessoais *vs.* expectativas profissionais, em decorrência da *expertise* dos auditores internos ser dependente da existência de qualificações profissionais.

5. CONCLUSÕES

Este estudo analisou o efeito moderador do estilo de gestão na relação entre a independência e a *expertise*, considerados fatores pessoais dos auditores internos, e o conflito de papéis pertinente à função da AI. Com uma população de auditores internos certificados pelo IIA Brasil e por auditores internos que delimitavam seu cargo no âmbito da AI na platform de contatos profissionais *LinkedIn*, alcançou-se uma amostra de 218

auditores internos atuantes em empresas brasileiras. A amostra analisada apresentou um baixo nível de conflito de papéis, alto comprometimento com a independência e discrepância no índice de *expertise* e, ainda, indicou que os superiores imediatos são percebidos pelos auditores internos com comportamento gerencial direcionado à tarefa, ao relacionamento e ao contexto situacional.

Atendendo às expectativas teóricas que fundamentaram as hipóteses de pesquisa, a partir da influência negativa e significativa da independência sobre o conflito de papéis, infere-se que os auditores internos participantes da pesquisa estão comprometidos em resistir à possíveis e eventuais pressões que possam comprometer sua independência. Em linha, a relação negativa entre a *expertise* dos auditores internos e o conflito de papéis representa um fator relevante sobre a importância da competência para o exercício eficiente da AI. Tais relações colaboram para o aumento da qualidade da AI. A relação negativa entre os fatores pessoais e o conflito de papéis tende a ser fortalecida quando moderada pelo estilo de gestão do superior imediato no âmbito da AI, especialmente quando este gerencia sua equipe com equilíbrio das dimensões de relacionamento, tarefa e contexto situacional.

Este estudo apresenta implicações teóricas no âmbito da teoria dos papéis ao explorar como o estilo de gestão dos superiores pode influenciar o nível de conflito de papéis na função da AI. Há ampliação das discussões sobre a relevância de um acompanhamento e conhecimento do perfil dos auditores que compõem a equipe de AI, visando ao alcance de maior eficiência nas funções, a partir de um alinhamento entre aspectos pessoais e comportamentais.

De forma geral, os resultados fornecem aos órgãos reguladores, auditores e empresas percepções de que as características a nível individual do auditor interno tendem a impactar a função da AI. Destarte, o conhecimento e acompanhamento de fatores pessoais dos auditores internos, além de incentivos para aprimoramento, podem reduzir problemas oriundos das próprias atividades de AI. Ademais, o desenvolvimento de aspectos gerenciais das chefias no âmbito da AI pode potencializar o papel dos

auditores internos e ampliar a atuação interna no contexto empresarial e em relações com os *stakeholders* da AI.

Os testes de sensibilidade indicam que a subordinação ao conselho de administração e ao comitê de auditoria, de acordo com as boas práticas de governança corporativa, conjuntamente com a presença de certificações profissionais relacionadas a auditoria, são fatores que contribuem para a redução do nível de conflito de papéis na função da AI, a partir da perspectiva dos auditores internos. Tais evidências declaram a importância de considerar critérios sobre a subordinação dos auditores internos ao investigar níveis de independência e conflito de papéis no contexto da AI, assim como o aprimoramento profissional dos auditores como um influenciador para a redução dos conflitos pertinentes às funções da AI.

Entretanto, cuidados são necessários quanto à generalização, visto que os indícios refletem as percepções dos auditores internos participantes da pesquisa e relacionadas a um dado período. O estudo concentrou-se na percepção do auditor em relação ao estilo de gestão de seu superior, mas se salienta que a tentativa de gestão adotada por um superior pode não ser compreendida pelo auditor interno, ou ainda distorcida da real intenção. Por isso, sugere-se que estudos futuros investiguem o contexto de conflito de papéis diante de demais fatores pessoais ou mesmo de fatores relativos ao nível organizacional. Além disso, destaca-se a importância da consolidação de uma literatura contábil sobre como fatores de liderança e de gestão, pertinentes à subordinação no âmbito da AI, podem impactar a qualidade e eficiência da auditoria. Por fim, sugere-se a abordagem de critérios relacionados às boas práticas de governança corporativa como um fator a impactar a eficiência do processo de AI, sobretudo quanto aos aspectos que interfiram no entendimento e execução das tarefas do auditor interno.

REFERÊNCIAS

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>
- Aghghaleh, S. F., Mohamed, Z. M., & Ahmad, A. (2014). The effects of personal and organizational factors on role ambiguity amongst internal auditors. *International Journal of Auditing*, 18, 105-114. <https://doi.org/10.1111/ijau.12015>
- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925. <https://doi.org/10.1108/02686900910994827>
- Al-Twajjry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- Balkundi, P., & Harrison, D. A. (2006). Ties, leaders, and time in teams: Strong inference about network structure's effects on team viability and performance. *Academy of Management Journal*, 49, 49-68. <https://doi.org/10.5465/amj.2006.20785500>
- Bananuka, J., Mukyala, V., & Nalukenge, I. (2017). Perceived internal audit roles and challenges in a developing economy. *Makerere Business Journal*, 13(2), 187-205.

- Bernd, D. C., & Beuren, I. M. (2020). Percepção de justiça organizacional e seus reflexos na satisfação e intenção de turnover de auditores internos. *Revista Universo Contábil*, 16(1), 7-26. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2020101>
- Bernd, D. C., & Beuren, I. M. (2021). Autopercepção de justiça e de *burnout* em atitudes e comportamentos no trabalho de auditores internos. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 22(1), 1-17. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v23i3.4110>
- Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872-888. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2020-2792>
- Burt, I., & Libby, T. (2021). Organizational identity, professional identity salience and internal auditors' assessments of the severity of internal control concerns. *Managerial Auditing Journal*, 36(4), 513-534. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2566>
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22(2), 200-220. <https://doi.org/10.1108/09513570910933942>
- Daff, L. (2021). Chief financial officers' perceptions of their roles inside nonprofit organizations. *Financial Accountability & Management*, 37, 3-19. <https://doi.org/10.1111/faam.12233>
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Dittenhofer, M. A., Ramamoorti, S., Ziegenfuss, D. E., & Evans, R. L. (2010). *Behavioral dimensions of internal auditing: A practical guide to professional relationships in internal auditing*. Institute of Internal Auditors, Research Foundation.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.
- Hoos, F., Messier, W. F., Jr., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An experimental investigation of the interaction effect of management training ground and reporting lines on internal auditors' objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2), 150-163. <https://doi.org/10.1111/ijau.12110>
- Institute of Internal Auditors. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. IIA. <https://na.theiia.org/standardsguidance/public%20documents/ippf-standards-2017.pdf>
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, D. J., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532-549. <https://doi.org/10.1108/02686901211236382>
- Martino, P., D'Onza, G., & Melville, R. (2019). The relationship between CAE leadership and the IAF's involvement in corporate governance. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-19. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867539>
- Melo, E. A. A. (2014). Liderança gerencial. In M. M. M. Siqueira (Org.), *Novas medidas do comportamento organizacional: Ferramentas de diagnóstico e de gestão* (pp. 217-229). Artmed.
- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>
- Nuijten, A., Keil, M., Sarens, G., & Van Twist, M. (2019). Partners or opponents: Auditor-manager relationship dynamics following the deaf effect in information system projects. *Managerial Auditing Journal*. 34(9), 1073-1100. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2018-1811>
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for good governance. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22246>
- Rakipi, R., Santis, F., & D'Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the big data era: Global evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100357. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100357>
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 150-163. <https://doi.org/10.2307/2391486>
- Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1843>
- Smith, K. J., Emerson, D. J., & Boster, C. R. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model. *Managerial Auditing Journal*, 33(8-9), 736-759. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1611>
- Smith, K. J., Emerson, D. J., Boster, C. R., & Everly, G. S., Jr. (2020). Resilience as a coping strategy for reducing auditor turnover intentions. *Accounting Research Journal*, 33(3), 483-498. <https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2019-0177>
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360. <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Wan-Hussin, W. N., Fitri, H., & Salim, B. (2021). Audit committee chair overlap, chair *expertise*, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100413. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100413>

FINANCIAMENTO

Os autores agradecem ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pelo apoio financeiro na realização desta pesquisa. Chamada CNPq 06/2019 – Processo 3111486/2019-3.