

# Influência do comportamento dos auditores em conflitos organizacionais na confiança e na cooperação entre auditores internos e externos

Angélica Ferrari

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

Paulo Roberto da Cunha

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

Jéssica Taís Petri

<https://orcid.org/0000-0002-0509-358X>

## Resumo

**Objetivo:** Analisar a influência do comportamento dos auditores em situações de conflitos organizacionais na confiança e na cooperação entre auditores internos e externos.

**Método:** pesquisa descritiva, *survey* e quantitativa, desenvolvida com uma amostra de 226 auditores internos e 267 auditores externos atuantes em empresas brasileiras. Com base nos fatores gerados pela análise fatorial dos elementos de confiança e de cooperação, operacionalizou-se regressões lineares múltiplas considerando como dimensões para a postura diante de conflitos organizacionais a não confrontação, orientação para solução e o controle.

**Resultados:** suportam que os fatores que orientam a decisão de confiar e cooperar podem ser interpretados de modo distinto entre auditores internos e externos, além de serem influenciados por características como idade, sexo e cargo do auditor. No que tange ao comportamento diante de conflitos organizacionais, tanto auditores internos como externos apresentam, em sua maioria, atitudes direcionadas para a solução dos conflitos. Esse perfil dos auditores influencia positivamente a confiança e a cooperação entre a auditoria interna e externa.

**Contribuições:** sinaliza-se a importância de identificar o perfil dos auditores e seu impacto no processo da auditoria, além de contribuir no processo de tomada de decisão da área de governança visando à otimização dos recursos investidos no processo de auditoria.

**Palavras-chave:** Auditoria interna; Auditoria externa; Cooperação; Confiança; Conflitos organizacionais.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 3/5/2022. Pedido de Revisão em 14/6/2022. Resubmetido em 10/7/2022. Aceito em 19/8/2022 por Vinicius Gomes Martins, Doutor (Editor assistente) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 14/10/2022. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

## 1. Introdução

A governança corporativa, conjuntamente com a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), expandiu as relações entre os auditores internos e externos. Entre as principais justificativas para essa expansão, está a exigência de uma opinião dos auditores externos sobre a existência de uma estrutura de controle abrangente, eficiente e eficaz, claramente documentada e aplicada de forma consistente para evitar distorções relevantes nas demonstrações contábeis (Gramling et al., 2004; Paino et al., 2015).

Os padrões profissionais que abrangem a função da auditoria sugerem que os meios para a auditoria interna e externa alcançarem seus respectivos objetivos são semelhantes, existindo a oportunidade de substituições de esforços para evitar duplicações de trabalhos desnecessários (Saidin, 2014). Ainda que auditoria interna e externa possuam objetivos principais distintos, existem interesses comuns que fornecem uma base para a cooperação entre ambas.

Amplamente, a função da auditoria transmite aos seus profissionais dilemas contundentes para a execução das atividades (Morais & Franco, 2019). Por um lado, os auditores visam realizar seu trabalho com a maior cobertura possível, a fim de transmitir confiança. Mas, por outro, desejam reduzir custos, serem mais eficientes e evitar ou reduzir excessos que geram insatisfação nas organizações, limitações à eficiência, além de buscar minimizar o risco de seu trabalho (Morais & Franco, 2019). Resoluções para tais impasses têm sido investigadas pela literatura a partir de fatores de confiança e de cooperação no relacionamento entre auditores internos e externos.

A confiança do auditor externo no trabalho da auditoria interna é complexa e não depende necessariamente de um único fator (Gray & Hunton, 2011). Estudos investigaram fatores isolados como influenciadores da decisão de confiar na auditoria interna a partir do ponto de vista dos auditores externos: critérios para avaliar o trabalho dos auditores internos (Haron et al., 2004), importância de fatores influenciadores da dependência do auditor externo na auditoria interna (Suwaidan & Qasim, 2010), confiança na auditoria interna (Mihret & Admassu, 2011), como a dependência dos auditores externos sobre o trabalho dos auditores internos (Brody, 2012; Paino et al., 2015). Por outro lado, estudos verificaram percepções dos auditores internos quanto à confiança no processo de auditoria externa (Endaya, 2014; Saidin, 2014; Moraes & Franco, 2019).

A auditoria interna de qualidade, no que tange à competência, à objetividade e ao desempenho da equipe no trabalho, contribui para a eficácia da auditoria externa (Al-Twajry et al., 2004). Neste sentido, a cooperação e a confiança entre estes profissionais, conjuntamente com uma boa comunicação e criação de redes, podem contribuir para um melhor compartilhamento de conhecimentos, ferramentas e metodologias que ajudem de modo apropriado, rápido e transparente a tomada de decisão oportuna no contexto dos trabalhos (Morais & Franco, 2019).

Alguns fatores, tanto organizacionais como individuais, podem impactar a confiança no relacionamento entre auditoria interna e externa. Quanto às diferenças individuais, Brody (2012) destaca que o estilo de trabalho desenvolvido e o histórico de experiências pode desencadear barreiras à comunicação e à cooperação, impactando no julgamento sobre o nível de confiança no trabalho entre auditores internos e externos. Ademais, o comportamento no contexto organizacional se tornou uma variável crítica na manifestação de conflitos organizacionais. Com base em Putnam e Wilson (1982), os conflitos organizacionais envolvem uma interação estratégica ou planejada por parte dos indivíduos, por isso, eles tendem a realizar escolhas sobre o seu comportamento em decorrência dos seus próprios objetivos e dos objetivos da outra pessoa.

A comunicação interligada ao comportamento diante de conflitos pode ser interpretada como uma via de mão dupla, por isso torna-se interessante investigar as percepções dos auditores internos e externos sobre as barreiras presentes nesse relacionamento (Brody, 2012). Além disso, a evolução do papel da auditoria, seja no âmbito interno ou externo, pressupõe a necessidade de estudos que explorem novas situações e fatores que possam impactar a eficiência e eficácia desta função. Circunstâncias relacionadas à cooperação entre auditores internos e externos ainda não foi extensivamente estudada, originando uma lacuna que precisa de mais atenção e interesse acadêmico.

Frente ao exposto, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: **qual a influência do comportamento dos auditores em conflitos organizacionais na confiança e na cooperação entre auditores internos e externos?** Visando responder a esta questão, o estudo objetiva analisar a influência do comportamento dos auditores em situações de conflitos organizacionais na confiança e na cooperação entre auditores internos e externos.

De modo geral, espera-se que os fatores que direcionam para a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos sejam distintos, em decorrência de evidências anteriores (Morais & Franco, 2019). Outrossim, adotando-se que o comportamento diante de conflitos organizacionais pode ser analisado sob uma postura comunicativa direcionada à não confrontação, à orientação para a solução ou ao controle, espera-se que o nível de confiança e de cooperação entre os auditores varie conforme a postura adotada por eles. A inclusão do papel da comunicação no relacionamento presente no processo da auditoria amplia o olhar para além dos aspectos pessoais dos auditores ou das firmas de auditoria. O conflito é visto como algo inevitável e generalizável dentro do contexto organizacional (Katz & Kahn, 1978), mesmo assim a comunicação tende a ser um fator ignorado pela maioria dos pesquisadores organizacionais (Putnam & Wilson, 1982).

Este estudo se diferencia dos demais e contribui para a análise do cenário brasileiro solidificando uma linha de pesquisa interessada em analisar fatores influenciadores da função de auditoria. Além disso, investigações acerca das características dos auditores diante de conflitos organizacionais amplia análises sobre o estilo de trabalho na função de auditoria (Brody, 2012) e fortalece o debate sobre como a análise do comportamento em conflitos pode abranger elementos benéficos para a interação entre auditoria interna e externa.

A auditoria é uma atividade que gera conforto para seus diversos *stakeholders*, representando maior segurança (Adams, 1994). Destarte, investigações acerca de fatores relacionados à cooperação e à confiança no relacionamento entre auditores internos e externos tende a contribuir para a tomada de decisão nos órgãos de governança, além de sanar preocupações relacionadas à otimização dos recursos investidos na auditoria. Ainda, a delimitação do estudo em analisar a relação recíproca entre os auditores internos e externos permite envolver diferentes percepções e experiências e potencializar as evidências do estudo.

Este trabalho está dividido em 5 seções: introdução, revisão da literatura e hipótese de pesquisa, procedimentos metodológicos, apresentação e análise dos resultados e conclusões. A seção 2 apresenta a revisão da literatura que norteou a definição da hipótese de pesquisa. Na seção 3, constam os aspectos metodológicos, envolvendo a definição da população e amostra, os constructos e instrumento de pesquisa e os procedimentos para análise dos dados. Na seção 4, são reportados os resultados e as respectivas análises subdivididas conforme os constructos da pesquisa. Por fim, a seção 5 sintetiza as conclusões obtidas com a realização da pesquisa.

## 2. Revisão de Literatura e Hipótese de Pesquisa

### 2.1 Confiança e cooperação na auditoria

A cooperação na função entre a auditoria interna e externa é vital, pois ajuda os auditores externos a aumentarem a eficiência e a relevância dos relatórios de auditoria e disponibiliza informações adicionais necessárias para avaliar o controle de riscos praticado pelos auditores internos. Tal concepção, relacionada à cooperação, é transmitida para a sociedade por meio de um conjunto de padrões globais de auditoria que introduzem, em um ambiente já complexo, vários julgamentos necessários que os auditores externos devem observar no que tange às atividades da auditoria interna (Bame-Aldred et al., 2013). Entretanto, a decisão de confiar é uma decisão crítica que requer julgamento profissional e pode ser influenciada por vários fatores (Bame-Aldred et al., 2013; Paino et al., 2015).

Em relação aos auditores externos, estes consideram que a cooperação com os auditores internos é benéfica, pois pode resultar em informações mais precisas e maior eficiência no processo de auditoria (Ramasawmy & Ramen, 2012), contribui para a eliminação ou redução dos erros (Al-Twajiry et al., 2004), além de reduzir os honorários da auditoria externa e influenciar na concorrência do mercado de auditoria (Felix et al., 1998; Haron et al., 2004; Abbass & Aleqab, 2013; Saidin, 2014).

No que tange aos auditores internos, Zain et al. (2006) identificaram que estes avaliam a sua contribuição para a auditoria externa a partir da existência de comitês de auditoria eficazes e com recursos adequados. De modo complementar, Al-Twajiry et al. (2004) encontraram resultados de que o grau de cooperação entre auditores internos e externos depende fundamentalmente da qualidade da função da auditoria interna. Entretanto, os auditores internos tendem a perceber o nível de cooperação entre a auditoria interna e externa como algo limitado, enquanto os auditores externos percebem a mesma cooperação de modo mais positivo (Al-Twajiry et al., 2004).

Alguns critérios são considerados importantes para a definição de níveis de cooperação e de confiança entre auditores externos e internos no processo de auditoria. O escopo da função e a competência técnica dos auditores internos (Haron et al., 2004; Morais & Franco, 2019), a maturidade decorrente da idade dos auditores internos e do número de anos em que a auditoria interna existe, implementação das normas internacionais para a prática profissional, certificação e experiência dos auditores internos, a qualidade do trabalho realizado pela função da auditoria interna (Sarens & Christopher, 2010; Bame-Aldred et al., 2013) ou a própria qualidade do comitê de auditoria (Al-Twajiry et al., 2004; Desai et al., 2010).

Os auditores externos tendem a criar expectativas de desempenhar esforços menores durante a auditoria em decorrência da dependência ao trabalho dos auditores internos, principalmente com base no conhecimento das operações, processos e procedimentos da empresa (Clark et al., 1980). Ademais, o estilo de trabalho dos auditores externos tende a influenciar a decisão de dependência e a extensão dos procedimentos de auditoria (Brody, 2012). Nesse mesmo contexto, os auditores internos percebem que a confiança demonstrada pela auditoria externa em seu trabalho não afeta os honorários, mas reduz a extensão do trabalho da auditoria externa (Saidin, 2014).

As bases de conhecimento dos auditores internos e externos não estão necessariamente em conflito, ao contrário, ao trabalhar juntos, os auditores podem criar sinergias importantes para proporcionar conforto (Sarens et al., 2009). Além disso, a cooperação proporcionará maior segurança na tomada de decisão (Morais & Franco, 2019) e maior eficiência sem perder a eficácia no processo de auditoria (Brody, 2012). Desta forma, os auditores externos devem formar acordos de cooperação eficazes com os auditores internos e tentar colocar a máxima confiança no trabalho destes (Ramasawmy & Ramen, 2012), mas sem compartilhar responsabilidades (Sawyer et al., 2003) e, por consequência, comprometer a independência.

Nesse contexto, a boa comunicação é uma condição necessária para uma boa cooperação (Brody, 2012; Paino et al., 2015), para um ambiente de controle eficaz e para gerar maior confiança na relação entre auditores externos e internos (Zain et al., 2006). Entretanto, barreiras na comunicação entre auditores externos e internos pode comprometer a eficiência da auditoria (Paino et al., 2015), além de constituir experiências ruins que tendem a comprometer a cooperação em relações futuras entre os auditores (Brody, 2012).

## 2.2 Comportamento em conflitos organizacionais e a confiança e a cooperação na auditoria

Com o objetivo de explorar os efeitos do estilo de trabalho dos auditores externos, barreiras percebidas na comunicação e o efeito da gestão de riscos do cliente na dependência do trabalho da auditoria interna, Paino et al. (2015) identificaram que o estilo de trabalho da auditoria externa e as barreiras de comunicação apresentam relação significativa com a dependência da auditoria externa no trabalho da auditoria interna. Além disso, os autores identificaram que a função do auditor externo (gerente *versus* sênior) influencia no julgamento da confiança sobre as atividades da auditoria interna.

O estilo de trabalho do auditor está relacionado à maneira como ele gerencia os conflitos ou desacordos. Auditores externos com um estilo de trabalho mais passivo geralmente não discutem com o cliente e preferem confiar mais no trabalho da auditoria interna sem estender seus procedimentos de auditoria. Entretanto, auditores externos com um estilo de trabalho mais ativo, tendem a se aprofundar mais para substanciar o conflito e mostrar altos níveis de ceticismo e, portanto, estarão mais dispostos a trabalhar com auditores internos em vez de apenas confiar em seu trabalho (Paino et al., 2015).

Conceitualmente, conflitos organizacionais podem ser compreendidos como desacordos que surgem ou podem direcionar a objetivos, valores e comportamentos incompatíveis (Putnam & Wilson, 1982). Na concepção de Putnam e Wilson (1982), o conflito envolve a interação estratégica ou planejada. Deste modo, os indivíduos tendem a fazer escolhas sobre comportamentos alternativos, considerando seus próprios objetivos e os objetivos antecipados da outra pessoa.

As estratégias de conflitos são, portanto, comportamentos comunicativos, verbais e não verbais, que fornecem um meio para lidar com eles. Entretanto, tais estratégias representam as escolhas comportamentais que as pessoas podem fazer e não o estilo característico dessa pessoa (Putnam & Wilson, 1982). A decisão de usar uma estratégia de conflito específica é amplamente governada por restrições situacionais e não de personalidade, englobando desde variáveis como a natureza do conflito, a estrutura organizacional, fatores ambientais e o relacionamento entre os participantes (Putnam & Wilson, 1982), esse último responsável por envolver questões de especialização e posição de papéis exercidos no contexto organizacional. Para Putnam e Wilson (1982), o comportamento a partir de conflitos organizacionais tende a se subdividir em três abordagens: (i) não confrontação, (ii) orientação para a solução e (iii) controle.

Indivíduos que se enquadram na abordagem de não confrontação tendem a delimitar estratégias indiretas para lidar com um conflito, suas escolhas buscam evitar ou retirar-se de um desacordo e utilizam comportamentos comunicativos, como o silêncio, para encobrir as diferenças e ocultar os sentimentos negativos. A abordagem de orientação para a solução envolve indivíduos que optam por uma comunicação direta sobre o conflito, com comportamentos que visam encontrar uma solução, integrar as necessidades de ambas as partes e ceder ou comprometer-se com as questões contraditórias. Por fim, indivíduos caracterizados pela abordagem de controle demonstram uma comunicação direta sobre o desacordo, argumentando persistentemente, assumindo o controle ou a interação e defendendo a opinião de alguém (Putnam & Wilson, 1982).

Com o objetivo de avaliar como as barreiras anteriormente experimentadas à comunicação e cooperação influenciam a dependência potencial do trabalho dos auditores internos, Brody (2012) identificou que, além dos riscos do cliente e da qualidade da auditoria interna, a confiança dos auditores externos pode depender de sua disposição de confrontar a gerência ou preferir evitar conflitos, bem como de suas percepções quanto a ser agradável ou desagradável trabalhar com a equipe da auditoria interna.

O processo de auditoria envolve uma comunicação contínua entre o auditor externo e o cliente e, especificamente, com os auditores internos. Neste sentido, barreiras na comunicação podem afetar a quantidade e a qualidade da interação (Brody, 2012). Assim, o resultado do conflito dependerá, frequentemente, do método de gestão de conflitos preferível pelo auditor. Enquanto indivíduos que consideram o conflito prejudicial tendem a evitar ou analisá-lo com suspeitas, além de incentivar o consenso e reprimir as divergências, outros podem observar o conflito como desagradável, mas produtivo e construtivo (Brody, 2012).

Em consenso com a literatura, defende-se que indivíduos diferentes responderão diferentemente à mesma situação, de acordo com o seu estilo de gerir os conflitos no contexto organizacional. De acordo com Brody (2012), indivíduos menos dispostos a se envolver ativamente com o auditor interno podem emitir julgamentos antecedentes que direcionem para o fim, demonstrando maior disposição em aceitar o trabalho da auditoria interna e avaliar a função como confiável e útil. Entretanto, indivíduos mais dispostos a se envolver ativamente em outros trabalhos com o auditor interno não tendem a evitar julgamentos anteriores que direcionem para investigações adicionais e mais demanda de trabalho.

Isto posto, espera-se que as estratégias adotadas pelos auditores externos e internos em conflitos organizacionais altere a percepção no âmbito dos elementos por trás da confiança e da cooperação na função da auditoria. A hipótese de pesquisa sintetiza tal expectativa.

**H<sub>1</sub>:** O comportamento dos auditores em conflitos organizacionais influencia a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos.

### 3. Procedimentos Metodológicos

#### 3.1 População e amostra

A população do estudo englobou os auditores internos e externos atuantes em empresas brasileiras. Para a identificação dos auditores externos, utilizou-se a lista de auditores independentes do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). No âmbito dos auditores internos, considerou-se os auditores certificados pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), além daqueles que delimitam seu cargo na função de auditoria interna na rede de contatos profissionais LinkedIn<sup>®</sup>. A população do estudo englobou 1.619 auditores internos e 4.404 auditores externos.

Do total de auditores internos e externos identificados, delimitou-se a amostra da pesquisa a partir de uma busca inicial por cadastros ativos no LinkedIn<sup>®</sup> durante dois meses. Sendo assim, contactou-se 1.438 auditores internos e 2.756 auditores externos. A composição final da amostra foi de 226 auditores internos e 267 auditores externos que participaram da pesquisa e tiveram seus retornos considerados válidos.

### 3.2 Constructos e instrumento da pesquisa

O instrumento de pesquisa aplicado aos auditores internos e externos englobou os constructos de confiança e de cooperação e de conflitos organizacionais, além de questões para a caracterização dos respondentes. O questionário foi estruturado na plataforma Google Docs e disponibilizado por meio do *link*: <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSd0GflwXcrD77V4u7AQs-i8sqR4jdjhwTlyRKxDhacUBE1bOA/viewform>

Os constructos da pesquisa, responsáveis por sintetizar as variáveis utilizadas, são descritos no Quadro 1.

Quadro 1

#### Variáveis da pesquisa

Constructo	Descrição	Questões	Escala	Referência
Caracterização da amostra	Faixa Etária	5 questões	-	-
	Sexo			
	Cargo			
	Experiência em Auditoria			
	Atuação em <i>Big Four</i> *			
Confiança e Cooperação	Elementos considerados na decisão de confiar ou cooperar.	21 questões	Escala <i>Likert</i> de 7 pontos. "Nada Relevante" – "Totalmente Relevante"	Morais e Franco (2019)
Conflitos Organizacionais	Mensuração das estratégias interpessoais diante de conflitos organizacionais, subdivididas em três dimensões: (i) não confrontação, (ii) orientação para a solução e (iii) controle.	Não Confrontação 12 questões	Escala <i>Likert</i> de 7 pontos. "Discordo Totalmente" – "Concordo Totalmente"	Putnam e Wilson (1982)
		Orientação para a Solução 11 questões		
		Controle 7 questões		

\* pertinente somente aos auditores externos.

As questões relacionadas ao constructo de conflitos organizacionais são subdivididas em três dimensões, a partir das quais é possível identificar as estratégias empregadas pelos auditores diante de conflitos organizacionais. Na dimensão de não confrontação, os auditores podem obter uma pontuação entre 12 e 84, indicativos de baixo e de alto perfil para a não confrontação diante de conflitos organizacionais. Por conseguinte, na dimensão de orientação para a solução, os auditores podem obter uma pontuação entre 11 e 77, caracterizando um perfil baixo ou alto para a orientação para a solução diante dos conflitos. Por fim, na dimensão de controle, a pontuação dos auditores pode variar entre 7 e 49, indicando um baixo a alto perfil para essa dimensão. O Quadro 2 sintetiza as questões inerentes a cada dimensão analisada.

Quadro 2

**Instrumento de análise para conflitos organizacionais**

Dimensão	Questões
<b>Não Confrontação</b>	Evito tópicos que são fonte de disputas.
	Evito situações desagradáveis.
	Ao suspeitar que uma pessoa queira discutir uma divergência, procuro evitá-la.
	Fico quieto(a) sobre minhas opiniões para evitar discordâncias.
	Retiro-me quando alguém me confronta sobre uma questão controversa.
	Evito discordâncias quando elas surgem.
	Guardo minha opinião em vez de discutir.
	Tento amenizar as divergências, fazendo com que elas pareçam sem importância.
	Facilito o conflito alegando que nossas diferenças são triviais
	Subestimo a importância de um desacordo.
<b>Orientação para a Solução</b>	Reduzo desacordos dizendo que são insignificantes.
	Faço nossas diferenças parecerem menos graves.
	Harmonizo minhas ideias com as das outras pessoas para criar alternativas para resolver um conflito.
	Sugiro soluções que combinam uma variedade de pontos de vista.
	Recuo um pouco das minhas ideias quando a outra pessoa também recua.
	Ofereço soluções criativas em discussões de desacordos.
	Sugiro que trabalheemos juntos para criar soluções para desacordos.
	Tento usar as ideias de todos para gerar soluções dos problemas.
	Ofereço trocas para alcançar soluções em desacordo.
	Costumo ceder um pouco se a outra pessoa me procurar durante o processo.
<b>Controle</b>	Encontro a oposição no meio de nossas diferenças.
	Integro argumentos em uma nova solução a partir de questões levantadas em uma disputa.
	Irei aos poucos para alcançar um acordo.
	Insisto em que minha posição seja aceita durante um conflito.
	Enfatizo meu ponto de vista batendo com o punho na mesa.
	Levanto minha voz para tentar fazer com que outra pessoa aceite minha posição.
	Afirmo minha opinião com força.
Domino argumentos até que a outra pessoa entenda minha posição.	
Defendo insistentemente minha posição.	
Permaneço firme em minhas opiniões durante um conflito.	

Fonte: adaptado de Putnam e Wilson (1982).

Conforme apresentado no Quadro 2, percebe-se que as questões que compuseram as dimensões do constructo de conflitos organizacionais são embasadas em aspectos da comunicação adotada pelos auditores diante da ocorrência de situações conflituosas.

### 3.3 Análise dos dados

Para a análise dos dados, inicialmente utilizou-se a estatística descritiva quanto às questões de caracterização da amostra e ao constructo de conflitos organizacionais. Na sequência, utilizou-se a análise fatorial exploratória dos itens referentes ao constructo de confiança e de cooperação na relação entre auditores internos e externos. Com a utilização da análise fatorial, busca-se sintetizar as relações observadas entre um conjunto de variáveis inter-relacionadas de forma a identificar fatores comuns (Fávero et al., 2009). Dessa forma, foram agrupados os 21 elementos referentes à confiança e à cooperação em fatores comuns. Os fatores gerados pela análise fatorial são analisados quanto à estatística descritiva e, posteriormente, utilizados como variáveis dependentes na análise principal.

A análise principal, que busca analisar se o comportamento dos auditores em conflitos organizacionais se relaciona com a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos, perpassa pela operacionalização das Equações 1 e 2. Inicialmente, relacionam-se os fatores de confiança e de cooperação às características dos auditores, conforme Equação 1.

$$Dep = \beta_0 + \beta_1 TA + \beta_2 ID + \beta_3 SX + \beta_4 EXP + \beta_5 CA\_Senior + \beta_6 CA\_Gerente + \beta_7 CA\_Diretor + \varepsilon \quad (1)$$

Em que:

Dep = corresponde à variável dependente, intercalando entre os fatores obtidos pela análise fatorial quanto aos itens de confiança e de cooperação: (i) Colaboração e Compartilhamento do Trabalho; (ii) Operacionalização do Trabalho; e (iii) *Expertise*.

TA = corresponde ao tipo de auditor, sendo uma variável *dummy* em que se atribuiu 1 para auditores internos e 0 para auditores externos.

ID = corresponde à idade dos auditores.

SX = corresponde ao sexo dos auditores, sendo uma variável *dummy* em que se atribuiu 1 para mulheres e 0 para homens.

EXP = corresponde à experiência dos auditores em auditoria.

CA\_Senior = corresponde à atuação dos auditores no cargo de Sênior, sendo uma variável *dummy* em que se atribuiu 1 para auditores atuantes neste cargo e 0 caso contrário.

CA\_Gerente = corresponde à atuação dos auditores no cargo de Gerente, sendo uma variável *dummy* em que se atribuiu 1 para auditores atuantes neste cargo e 0 caso contrário.

CA\_Diretor = corresponde à atuação dos auditores no cargo de Diretor, sendo uma variável *dummy* em que se atribuiu 1 para auditores atuantes neste cargo e 0 caso contrário.

$\varepsilon$  = termo de erro aleatório.

Na sequência, foram incluídas as variáveis referentes às três dimensões do constructo de Conflitos Organizacionais: Não Confrontação (CO\_NC), Orientação para a Solução (CO\_OS) e Controle (CO\_C), conforme Equação 2.

$$Dep = \beta_0 + \beta_1 TA + \beta_2 CO\_NC + \beta_3 CO\_OS + \beta_4 CO\_C + \beta_5 ID + \beta_6 SX + \beta_7 EXP + \beta_8 CA\_Senior + \beta_9 CA\_Gerente + \beta_{10} CA\_Diretor + \varepsilon \quad (2)$$

Em que:

CO\_NC = corresponde à dimensão de não confrontação diante de conflitos organizacionais.

CO\_OS = corresponde à dimensão de orientação para a solução diante de conflitos organizacionais.

CO\_C = corresponde à dimensão de controle diante de conflitos organizacionais.

Todos os modelos foram operacionalizados por meio da técnica de regressão linear múltipla pelo método de mínimos quadrados (*Ordinary Least Squares*).

## 4. Apresentação e análise dos resultados

### 4.1 Caracterização da amostra

A Tabela 1 apresenta a caracterização da amostra, subdividindo as informações entre auditores internos (Painel A) e auditores externos (Painel B).

Tabela 1

#### Caracterização da amostra

Painel A: Auditores Internos						
Experiência						
Sexo	1-5 anos	6-10 anos	11-20 anos	21-30 anos	+ 30 anos	Total
Feminino	17	20	13	3	1	54
Masculino	64	44	45	17	2	172
Total AI	81	64	58	20	3	226

  

Painel B: Auditores Externos								
Experiência								
Sexo	Firma	1-5 anos	6-10 anos	11-20 anos	21-30 anos	+ 30 anos	Subtotal	Total
Feminino	BigFour	11	11	4	1	0	27	52
	Não BigFour	5	14	3	3	0	25	
Subtotal		16	25	7	4	0		
Masculino	BigFour	19	47	26	6	5	103	215
	Não BigFour	15	21	45	19	12	112	
Subtotal		34	68	71	25	17		
Total AE		50	93	78	29	17		267

Nota. AI: Auditores Internos; AE: Auditores Externos.

Em relação ao sexo, percebe-se uma predominância de auditores do sexo masculino, tanto no contexto da auditoria interna como da auditoria externa. Essa evidência é coerente com um perfil percebido na auditoria, em que a profissão apresenta tendência em ter atuação predominante de homens.

No que tange à experiência profissional em auditoria, a maioria dos respondentes estão no início da sua carreira nessa profissão, visto que são poucos os respondentes com experiência acima de 20 anos. Ademais, no contexto da auditoria externa, percebe-se que as mulheres possuem um nível inferior de experiência na área. Esse resultado pode ser decorrente de uma mudança em processo no perfil de atuação na profissão de auditoria.

Por fim, a atuação dos auditores externos em firmas de auditoria *Big Four* não tende a ser um fator que os diferencia em relação aos auditores atuantes em firmas não *Big Four* quanto à experiência profissional.

## 4.2 Estatística descritiva do comportamento dos auditores em conflitos organizacionais

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva referente ao perfil de comportamento dos auditores internos e externos diante de conflitos organizacionais, segregada em relação ao sexo dos auditores.

De acordo com a Tabela 2, tanto os auditores internos como os auditores externos apresentam tendência para comportamento acerca da orientação para a solução diante de conflitos organizacionais. Além disso, a propensão para esse perfil, não tende a ser distinta entre auditores do sexo feminino ou masculino. Outrossim, os auditores demonstraram menor nível de adoção de comportamentos direcionados para a não confrontação e controle diante de conflitos organizacionais.

De forma geral, a média dos auditores internos para a orientação para a solução está acima de 56 pontos em um intervalo máximo de 77 pontos, o que corresponde a um percentual de 72,7%. Por conseguinte, no âmbito dos auditores externos, a pontuação média acima de 55 pontos, caracteriza-os com um percentual de 71,4% para o direcionamento neste perfil.

Tabela 2

### Estatística descritiva do comportamento dos auditores em conflitos organizacionais

Painel A: Auditores Internos											
Dimensões	Intervalo	Média		DP		Mediana		Mínimo		Máximo	
		H	M	H	M	H	M	H	M	H	M
Não Confrontação	12-84	33,6	33,5	13,8	11,0	30	33,5	12	14	84	57
Orientação para Solução	11-77	57,4	56,7	9,4	8,29	58	57	12	34	77	72
Controle	7-49	23,4	24,6	7,6	6,92	22,5	25	7	9	49	43

  

Painel B: Auditores Externos												
Dimensões	Intervalo	Média		DP		Mediana		Mínimo		Máximo		
		H	M	H	M	H	M	H	M	H	M	
Não Confrontação	12-84	Big4	35,4	32,6	16,0	9,7	32	31	12	18	84	64
		NBig4	31,3	36,7	12,1	12,2	30	35	12	20	77	62
Orientação para Solução	11-77	Big4	54,2	55,0	10,6	10,5	56	57	21	27	77	69
		NBig4	53,0	55,3	9,7	7,3	53	57	15	34	74	73
Controle	7-49	Big4	25,0	24,4	7,9	6,6	25	24	7	13	49	38
		NBig4	23,9	22,2	7,0	7,0	24	22	7	11	42	37

Nota. DP: Desvio-Padrão; H: Homens; M: Mulheres.

A predominância de perfis que direcionam para a solução dos conflitos demonstra que os auditores brasileiros, tanto internos como externos, apresentam uma tendência em optar por uma comunicação direta acerca dos conflitos, com comportamentos que visam encontrar uma solução, seja por meio da integração das necessidades de ambas as partes ou a partir de um comprometimento com questões contraditórias (Putnam & Wilson, 1982). Ademais, em consonância com Paino et al. (2015), pode-se delimitar como ativo o estilo de trabalho dos auditores investigados, visto que esses tendem a aprofundar os assuntos acerca dos conflitos com a finalidade de substanciá-los.

A solidificação de tais observações é percebida a partir de que, em média, os auditores internos e externos demonstraram um percentual de 39,2% e 41,6%, respectivamente, quanto à predominância de um perfil de não confrontação. Por fim, no âmbito do controle, a ascendência dos auditores internos (48,9%) e externos (51,0%) para esse perfil pode ser considerada como uma complementação acerca do perfil ativo característico aos auditores, visto que essa dimensão engloba uma comunicação direta, com argumentação persistente e assumindo o controle ou a interação (Putnam & Wilson, 1982).

### **4.3 Análise fatorial exploratória dos itens de confiança e de cooperação**

A Tabela 3 apresenta a distribuição dos itens de confiança e de cooperação por fatores. Para confirmar a adequação da amostra, foram verificadas a validade e confiabilidade das respostas obtidas. De acordo com Hair et al. (2009), as cargas fatoriais dependem do tamanho da amostra de validação, sendo que para uma amostra acima de 350 respondentes os valores a partir de 0,30 são considerados significativos para garantir a robustez estatística. A normalidade do grupo foi verificada a partir do teste de esfericidade de Bartlett (0,000) e do valor de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) (0,93).

De acordo com a variância explicada, o fator entendido como colaboração e compartilhamento do trabalho (47,35%) revela-se como o fator mais importante para a confiança e a cooperação na relação entre auditores internos e externos. Esse fator agrega itens relacionados à execução do trabalho de auditoria a partir de um alto nível de interação entre a auditoria interna e externa. Mais precisamente, a atuação conjunta de ambas as auditorias quanto à elaboração de planos de auditoria, mapa de cobertura dos trabalhos e convergência entre técnicas utilizadas, pode aumentar a relação de confiança e de cooperação entre os grupos de auditores. Ademais, percebe-se que o compartilhamento de informações, além da comunicação entre as partes, são fatores importantes para a decisão de confiar e cooperar na função da auditoria.

Tabela 3

**Análise fatorial dos itens de confiança e de cooperação**

Fatores Extraídos	Itens	Pesos Fatoriais			
		F1	F2	F3	h <sup>2</sup>
Fator 1 Colaboração e Compartilhamento do Trabalho	15. Se necessário, ambas as auditorias fazem ajustes nos planos de auditoria conjuntamente.	0,857			0,760
	13. Participação na elaboração conjunta do mapa de cobertura total dos trabalhos de auditoria interna e auditoria externa.	0,819			0,742
	14. A auditoria externa e a auditoria interna são avaliadas em conjunto quanto à eficácia e eficiência da coordenação, incluindo os custos totais.	0,808			0,731
	16. Compartilhamento das avaliações de riscos.	0,770			0,693
	17. Discussão conjunta de questões de auditoria, gestão de riscos e controles internos.	0,749			0,697
	12. Realização de reuniões conjuntas e periódicas para garantir a coordenação e minimizar a duplicação de esforços.	0,716			0,678
	19. Não duplicar trabalho realizado pela auditoria interna ou auditoria externa, se da mesma natureza e alcance.	0,660			0,486
	18. Inclusão das recomendações feitas pela auditoria interna ou auditoria externa no seu trabalho de acompanhamento.	0,618			0,577
	20. Comunicação das divergências entre a auditoria interna e a auditoria externa para a administração.	0,576			0,477
	10. Uso de técnicas, métodos e terminologias semelhantes entre a auditoria externa e a auditoria interna.	0,445			0,436
Fator 2 Operacionalização do Trabalho	05. Bom conhecimento dos processos, operações e procedimentos da entidade auditada (cliente).		0,837		0,792
	09. Obtenção de prova de auditoria suficiente, apropriada e coerente com a opinião expressa.		0,832		0,778
	06. Bom conhecimento dos processos de gestão de riscos e controles internos da entidade auditada (cliente).		0,814		0,790
	08. Elaboração de relatórios de auditoria completos e coerentes.		0,788		0,733
	04. Seguir os padrões internacionais de práticas de auditoria.		0,633		0,679
	21. O trabalho da auditoria interna é efetivamente planejado.		0,631		0,534
	11. Fornecimento de todos os relatórios e outros documentos à auditoria externa ou auditoria interna.		0,483		0,507
Fator 3 Expertise	02. Certificação profissional.			0,852	0,781
	01. Treinamento acadêmico apropriado.			0,688	0,625
	03. Elevada experiência profissional em auditoria externa/auditoria interna.			0,590	0,663
	07. Uso de software de auditoria na realização da auditoria.			0,586	0,520
<b>Autovalor total</b>		<b>9,94</b>	<b>2,61</b>	<b>1,12</b>	
<b>% variância explicada</b>		<b>47,35</b>	<b>12,43</b>	<b>5,34</b>	

Os itens relacionados à operacionalização do trabalho de auditoria foram agrupados no fator 2, demonstrando uma variância explicada de 12,43%. Neste fator, percebe-se que a confiança e a cooperação entre a auditoria interna e externa tendem a ser dependente de um bom nível de conhecimento sobre processos e padrões de auditoria, além do fornecimento e da obtenção de evidências adequadas e suficientes e da elaboração de relatórios completos e coerentes.

Por fim, itens relacionados à *expertise* dos auditores, como obtenção de certificações profissionais, treinamento, aprimoramento tecnológico no processo de auditoria e experiência, demonstraram uma variância explicada de 5,34%. Com isso, pode-se afirmar que aspectos sobre o nível de competência dos auditores tendem a impactar a confiança e a cooperação entre a auditoria interna e externa, entretanto, não é o fator com maior capacidade explicativa.

Algumas dessas evidências são coerentes com os achados de Morais e Franco (2019). Entre os auditores internos e externos de Portugal, a competência dos auditores também é interpretada como o fator com menor capacidade de explicação em relação à decisão de confiar e cooperar. Esses indícios são contraditórios a literaturas anteriores (Haron et al., 2004; Al-Twajry et al., 2004; Mihret & Admassu, 2011) que suportavam que a competência e experiência são fatores associados com a confiança entre auditores internos e externos.

De modo contraditório ao estudo de Morais e Franco (2019), os auditores brasileiros demonstraram uma tendência para a decisão de confiar e cooperar a partir, principalmente, de elementos relacionados à interação entre a auditoria interna e externa (Fator 1), enquanto no contexto de Portugal os auditores percebem os itens referentes à operacionalização do trabalho com maior influência sob a confiança e a cooperação nos processos da auditoria.

Na sequência, é realizada a análise estatística quanto aos fatores identificados na análise fatorial segregada em relação ao sexo e à estrutura da firma de auditoria (no contexto dos auditores externos). A Tabela 4 sintetiza os resultados desta análise.

Tabela 4

**Estatística descritiva dos fatores de confiança e de cooperação**

Painel A: Auditores Internos											
Fatores	Intervalo	Média		DP		Mediana		Mínimo		Máximo	
		H	M	H	M	H	M	H	M	H	M
Fator 1	10-70	57,0	59,8	12,5	9,9	60	63	10	35	70	70
Fator 2	7-49	39,6	39,9	4,0	2,7	41	41	7	31	42	42
Fator 3	4-28	23,9	23,6	4,0	3,7	25	24	6	9	28	28

  

Painel B: Auditores Externos												
Fatores	Intervalo		Média		DP		Mediana		Mínimo		Máximo	
			H	M	H	M	H	M	H	M	H	M
Fator 1	10-70	Big4	52,5	50,5	13,7	13,3	57	55	19	24	70	70
		NBig4	53,3	54,0	12,3	9,6	55	54	12	37	70	70
Fator 2	7-49	Big4	36,0	37,4	6,9	5,9	37	39	6	18	42	42
		NBig4	36,9	39,9	6,3	2,2	39	41	6	34	42	42
Fator 3	4-28	Big4	21,3	23,7	5,3	4,3	22	25	6	9	28	28
		NBig4	23,1	24,2	4,6	4,1	24	26	6	14	28	28

Nota. DP: Desvio-Padrão; H: Homens; M: Mulheres. Fator 1: Colaboração e Compartilhamento do Trabalho; Fator 2: Operacionalização do Trabalho; Fator 3: Expertise.

Apesar dos valores médios para cada fator serem similares para a amostra de auditores internos e externos, destaca-se os valores mínimos característicos às mulheres atuantes na auditoria interna e externa para os três fatores. De um modo geral, as mulheres tendem a avaliar os aspectos relacionados à confiança e à cooperação a partir do segundo ponto na escala *Likert* de 7 pontos entre “Nada relevante – Totalmente relevante”. Com essa evidência, pode-se perceber que, para as mulheres, nenhum elemento tende a não ter nenhuma relevância para que haja a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos.

Ademais, percebe-se que a atuação dos auditores externos em firmas de auditoria *Big Four* não pode ser interpretada como uma condição que impacta distintivamente o nível de confiança e de cooperação entre os auditores.

#### 4.4 Análises das relações estabelecidas

A Tabela 5 apresenta a análise da relação entre os fatores de confiança e de cooperação encontrados e as características dos auditores, como tipo (interno ou externo), idade, sexo, experiência e cargo.

Tabela 5

##### Resultados da relação entre características do auditor e os fatores de confiança e de cooperação

	Colaboração e Compartilhamento do Trabalho	Operacionalização do Trabalho	Expertise
	Coefficiente (Est. t)	Coefficiente (Est. t)	Coefficiente (Est. t)
Tipo de Auditor (AI/AE)	5,104*** (4,10)	2,692*** (5,71)	1,237*** (2,79)
Idade	0,043 (0,46)	0,021 (0,49)	0,066** (2,10)
Sexo	1,207 (0,96)	1,382*** (2,89)	0,937** (2,02)
Experiência	0,072 (0,63)	0,011 (0,25)	-0,021 (-0,56)
Cargo_Sênior	-1,330 (-0,63)	-0,996 (-1,31)	-0,862 (-1,14)
Cargo_Gerente	-1,309 (-0,61)	-1,937** (-2,42)	-1,214 (-1,58)
Cargo_Diretor	-0,723 (-0,28)	-0,636 (-0,75)	-0,201 (-0,24)
R <sup>2</sup>	0,045	0,087	0,047
VIF médio	2,87	2,87	2,87
<i>Durbin Watson</i>	1,94	1,98	1,99
Significância do Modelo	0,000	0,000	0,003
Número de Observações	493	493	493

\* significância ao nível de 0,10; \*\* 0,05; \*\*\* 0,01.

Nota. AI: auditor interno; AE: auditor externo; VIF: *Variance Inflation Factor*.

Os resultados revelam que, na amostra geral, o tipo do auditor (variável *dummy*, sendo 1 para auditores internos e 0 para auditores externos) se relaciona positiva e significativamente ao nível de 1% com a colaboração e compartilhamento do trabalho, com a operacionalização do trabalho e à *expertise*. Nesse sentido, os auditores internos, mais do que os auditores externos, sinalizam que a colaboração e o compartilhamento do trabalho, a operacionalização do trabalho e a *expertise*, no nível dos auditores, podem aumentar a confiança e a cooperação entre a auditoria interna e externa.

De acordo com Morais e Franco (2019), a maior percepção dos auditores internos quanto aos fatores de confiança e de cooperação pode estar relacionada a seu entendimento sobre os processos e padrões organizacionais, acreditando nos benefícios da cooperação e em sua contribuição para a concluir o processo de auditoria externa (Ramasawmy & Ramen, 2012).

Em relação às características dos auditores, identificou-se que o sexo tende a ser um fator que impacta a relação de confiança e de cooperação, principalmente no que tange à operacionalização do trabalho, em que se observou uma relação significativa ao nível de 1%, bem como à *expertise*, com significância ao nível de 5%. Essas evidências permitem inferir que as mulheres podem avaliar distintivamente os elementos acerca da confiança e da cooperação entre a auditoria interna e externa.

Ademais, percebe-se que a cooperação e confiança a partir do nível de *expertise* dos auditores pode estar relacionada à idade dos auditores. Com isso, auditores mais velhos podem interpretar de modo distinto a importância de elementos relacionados à experiência, treinamentos e certificações para a decisão de confiar e cooperar. Por fim, identificou-se uma relação negativa e significativa ao nível de 5% entre a atuação dos auditores em cargos de gerência e a confiança e a cooperação em relação ao fator de operacionalização do trabalho. De certo modo, esse resultado coaduna as evidências de Paino et al. (2015) de que a função do auditor externo influencia no julgamento de confiança sobre as atividades da auditoria interna.

Os resultados não significativos entre a experiência profissional dos auditores e os fatores de confiança e de cooperação são contraditórios a alguns estudos anteriores (Desai et al., 2010; Sarens & Christopher, 2010), mas corroboram as evidências de Morais e Franco (2019) para o contexto de Portugal.

Na sequência, incluiu-se as dimensões relacionadas ao comportamento dos auditores diante de conflitos organizacionais (conforme a Equação 2), com o objetivo de identificar se a predominância por determinadas atitudes pode alterar o nível de confiança e de cooperação entre os auditores internos e externos. A Tabela 6 apresenta os resultados desta análise.

Tabela 6

**Resultados da relação entre as dimensões de conflitos organizacionais e a confiança e de cooperação**

	<b>Colaboração e Compartilhamento do Trabalho</b>	<b>Operacionalização do Trabalho</b>	<b>Expertise</b>
	<b>Coefficiente (Est. t)</b>	<b>Coefficiente (Est. t)</b>	<b>Coefficiente (Est. t)</b>
Tipo de Auditor (AI/AE)	4,327*** (3,60)	1,885*** (4,22)	0,776* (1,79)
CO_Dimensão1	0,034 (0,76)	-0,093*** (-3,99)	-0,032** (-1,97)
CO_Dimensão2	0,433*** (5,95)	0,272*** (6,02)	0,179*** (6,01)
CO_Dimensão3	0,170** (2,09)	0,000 (0,03)	0,017 (0,64)
Idade	-0,008 (-0,10)	0,007 (0,20)	0,053* (1,81)
Sexo	0,992 (0,79)	1,231*** (2,82)	0,841* (1,92)
Experiência	0,051 (0,48)	-0,025 (-0,57)	-0,040 (-1,14)
Cargo_Sênior	-1,594 (-0,80)	-0,950 (-1,30)	-0,870 (-1,22)
Cargo_Gerente	-1,309 (-0,66)	-1,747** (-2,36)	-1,128 (-1,57)
Cargo_Diretor	1,277 (0,51)	0,045 (0,06)	0,405 (0,48)
R <sup>2</sup>	0,188	0,293	0,178
VIF médio	2,42	2,42	2,42
Durbin Watson	1,91	1,97	1,92
Significância do Modelo	0,000	0,000	0,000
Número de Observações	493	493	493

\* significância ao nível de 0,10; \*\* 0,05; \*\*\* 0,01.

Nota. AI: auditor interno; AE: auditor externo; CO\_Dimensão1: dimensão de Não Confrontação do constructo de Conflitos Organizacionais; CO\_Dimensão2: dimensão de Orientação para a Solução do constructo de Conflitos Organizacionais; CO\_Dimensão3: dimensão de Controle do constructo de Conflitos Organizacionais; VIF: *Variance Inflation Factor*.

De acordo com a Tabela 6, destacam-se os valores relativos ao  $R^2$  encontrados nos modelos após a inclusão das variáveis relacionadas ao comportamento dos auditores em conflitos organizacionais. A inclusão destas variáveis permite inferir que o comportamento dos auditores tem maior poder explicativo sobre os elementos considerados importantes para a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos, em comparação com as características individuais dos auditores.

No primeiro modelo, percebe-se uma relação positiva e significativa ao nível de 1% e 5% com as dimensões de orientação para solução (CO\_Dimensão2) e para o controle (CO\_Dimensão3), respectivamente. Outrossim, o envolvimento dos auditores em conflitos organizacionais, por meio de atitudes que indicam uma tendência para a orientação para solução e para o controle tende a contribuir para aumentar a confiança e a cooperação quanto à colaboração e compartilhamento do trabalho.

Em relação ao segundo e ao terceiro modelo, identifica-se uma relação negativa e significativa entre a dimensão de não confrontação (CO\_Dimensão1) e os fatores de confiança e de cooperação relacionados à operacionalização do trabalho e à *expertise*. Estes resultados demonstram que auditores com um perfil orientado para a não confrontação tendem a reduzir o nível de interação entre auditoria interna e externa.

De modo oposto, auditores com perfis orientados para a solução dos conflitos (CO\_Dimensão2) conseguem aumentar o nível de confiança e de cooperação nos fatores de operacionalização do trabalho e a *expertise*, a partir da identificação de uma relação positiva e significativa entre as variáveis.

Isto posto, não se rejeita a hipótese de pesquisa  $H_1$ , visto que o comportamento dos auditores em conflitos organizacionais influencia a confiança e a cooperação entre auditores internos e externos.

## 5. Conclusões

Este estudo teve como objetivo analisar a influência do comportamento dos auditores em situações de conflitos organizacionais na confiança e na cooperação entre auditores internos e externos. Para identificar os fatores importantes para confiar e cooperar no processo de auditoria e o comportamento dos auditores diante conflitos organizacionais, encaminhou-se um questionário, via rede de contatos profissionais LinkedIn®, para auditores internos e externos atuantes no Brasil. As respostas de 226 auditores internos e 267 auditores externos, coletadas durante os meses de março e abril de 2020, foram consideradas válidas para o estudo.

Os resultados apontaram que três fatores são comuns aos auditores internos e externos no que tange à confiança e à cooperação: (i) colaboração e compartilhamento do trabalho; (ii) operacionalização do trabalho; e (iii) *expertise*. A colaboração e compartilhamento do trabalho se mostrou o fator mais relevante para a existência de confiança e de cooperação entre os auditores. Com isso, percebe-se que para os auditores brasileiros a alta interação entre a auditoria interna e externa, por meio de uma comunicação ampla entre as partes e capaz de transparecer as divergências, além da união de esforços quanto à elaboração dos planos e processos da auditoria, são as principais características norteadoras da decisão de confiar e cooperar.

Quanto às diferenças em relação à área de atuação do auditor, os indícios deste estudo suportam que os auditores internos percebem a colaboração, o compartilhamento, a operacionalização do trabalho e a *expertise* como fatores que contribuem para uma relação de confiança e de cooperação entre as partes. Ademais, características do auditor, como sexo, idade e cargo de atuação, podem ser aspectos que influenciam os auditores a confiarem e cooperarem durante o processo da auditoria.

O perfil dos auditores diante de conflitos organizacionais direcionado para a busca de soluções pode aumentar o nível de confiança e de cooperação entre a auditoria interna e externa. Assim, percebe-se que a capacidade de solucionar conflitos, seja por meio da união de posicionamentos ou no recuo sob opiniões já formadas, são características que impactam o processo da auditoria.

Além disso, o posicionamento dos auditores quanto a evitar situações que geram conflitos e ao optar por **não expor as opiniões acerca da** ocorrência de divergências pode reduzir a confiança e a cooperação pertinentes à operacionalização do trabalho e à *expertise*. Com isso, pode-se inferir que, na função do auditor, comportamentos direcionados para a não confrontação ou solução diante de conflitos, podem ser inadequados para que haja confiança e cooperação entre auditoria interna e externa.

As evidências deste estudo são pertinentes a **órgãos reguladores, firmas de auditoria e** comitês de auditoria, quanto à importância de se observar o perfil dos auditores diante de conflitos. Além disso, os resultados podem contribuir para a construção de equipes de auditoria colaborativas, tanto interna como externamente, que possam impactar positivamente a qualidade da auditoria.

No âmbito científico, este estudo apresenta implicações que contribuem para a compreensão sobre fatores de cooperação e confiança na relação entre auditores internos e externos, principalmente em relação aos auditores brasileiros. Além disso, expande as análises relacionadas à eficiência e à qualidade da auditoria para um olhar sob o impacto de fatores comportamentais, como o perfil dos auditores diante de conflitos organizacionais.

Pesquisas futuras podem relacionar os elementos de confiança e de cooperação a partir da percepção de não auditores, como diretores ou gerentes que utilizam as informações fornecidas pela auditoria em suas funções. Por conseguinte, sugere-se a ampliação das investigações acerca dos perfis dos auditores diante de conflitos organizacionais, podendo relacioná-los com a própria eficiência e qualidade do processo de auditoria.

Por fim, alguns cuidados são necessários quanto à generalização dos resultados evidenciados neste estudo. Primeiramente, salienta-se a possibilidade da postura diante de conflitos organizacionais, elencada pelos auditores internos, ser influenciada pelo seu vínculo empregatício com a empresa em que atua. Dessa forma, os achados acerca das percepções dos auditores internos podem ser decorrentes de fatores intrínsecos a processos internos da empresa ou, ainda, às necessidades e objetivos da alta administração. Ademais, a opção pela análise dos conflitos organizacionais, no que se refere aos critérios de comunicação (Putnam & Wilson, 1982), delimita a interpretação dos resultados, não possibilitando uma análise mais específica como, por exemplo, relacioná-los com o comportamento dos auditores perante decisões contábeis.

## Referências

- Abbass, D. A., & Aleqab, M. M. (2013). Internal auditors' characteristics and audit fees: Evidence from Egyptian firms. *International Business Research*, 6(4), 67. <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v6n4p67>
- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier Jr, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 251-286. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50342>
- Brody, R. G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in Accounting*, 28(1), 11-21. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.02.005>
- Clark, M., Gibbs, T. E., & Schroeder, R. B. (1980). Evaluating internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*, 42, 8-11.
- Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2). <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1476431>

- Endaya, K. A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), 76-80.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados – Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Felix, W.L., Gramling, A., & Maletta, M. (1998). *Co-ordinating Total Audit Coverage: The Relationship Between Internal and External Auditors*. Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, FL.
- 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.
- Gray, J., & Hunton, J. E. (2011). External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution. Working paper. Bentley University, Waltham, MA.
- Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., & Tatham, R. (2009). *Análise multivariada de dados* (6th ed.). São Paulo, Brasil: Bookman Companhia Editora.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159. <https://doi.org/10.1108/02686900410562795>
- Katz, D., & Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations*. New York: John Wiley.
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International Business Research*, 4(2), 67-79. <https://doi.org/10.5539/ibr.v4n2p67>
- Morais, G., & Franco, M. (2019). Deciding factors in cooperation and trust between internal and external auditors in organizations: An exploratory analysis. *International Journal of Auditing*, 23(2), 263-278. <https://doi.org/10.1111/ijau.12160>
- Paino, H., Razali, F. M., & Jabar, F. A. (2015). The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work. *Procedia Economics and Finance*, 28, 151-155. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01094-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01094-1)
- Putnam, L. L., & Wilson, C. E. (1982). Communicative strategies in organizational conflicts: Reliability and validity of a measurement scale. *Annals of the International Communication Association*, 6(1), 629-652. <https://doi.org/10.1080/23808985.1982.11678515>
- Ramasawmy, D., & Ramen, M. (2012). An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments. In *International Conference on Applied and Management Sciences*, Bangkok.
- Saidin, S. Z. (2014). Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 641-646. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.158>
- Sarens, G., & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 288-308. <https://doi.org/10.1108/02686901011034144>
- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. IIA. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2009.02.002>
- Sawyer, L., Dittenhofer, M., & Scheiner, J. (2003). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing* (5th ed.). Altamonte Springs, FL: IIA.
- Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525. <https://doi.org/10.1108/02686901011054845>
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00306.x>