



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



Efeito da Pressão de Tempo e do Ceticismo Profissional – enquanto Traço de Personalidade e Estado Mental – sobre o julgamento e tomada de decisão de Auditores

Thiago Macedo Pereira de Matos

Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

thiagompmatos@gmail.com

Rafael de Lacerda Moreira

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

rafaeldelacerdamoreira@gmail.com

Odilanei Moraes dos Santos

Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

profodilanei@gmail.com

Resumo

Esta pesquisa tem o objetivo de avaliar como o julgamento e tomada de decisão de auditores é afetado pela pressão de tempo e pelo ceticismo profissional, seja ele traço de personalidade, estado mental ou uma combinação destes elementos. Para cumprir este objetivo, foi realizado experimento com 47 auditores em início de carreira, em que foram manipulados a pressão de tempo e o estado cético dos participantes, além de medido o traço cético via escala de Hurtt (2010). Por meio de regressões logísticas, univariada e ordinal, verificou-se que, ao contrário dos achados da maioria das pesquisas anteriores, auditores pressionados a concluir o trabalho em menor tempo tiveram maior propensão a executar todos os procedimentos de auditoria disponíveis. Constatou-se também que o estado cético e a experiência profissional aumentam a probabilidade de o auditor recomendar ajuste de saldo contábil distorcido. Observou-se ainda que o traço cético interage com o estado cético, fazendo com que o efeito de ativação do estado mental cético sobre a coleta de evidências seja menor em auditores com personalidade mais cética. Já a interação entre o estado cético e a pressão de tempo, potencializa o efeito do ceticismo profissional sobre a propensão de o auditor recomendar ajuste do saldo contábil distorcido. Auditores com maior nível de *busca por conhecimento*, um dos componentes do traço cético, tem maior propensão a recomendar ajuste ao saldo contábil distorcido. Coletivamente, os resultados deste estudo reforçam a importância do ceticismo profissional para a qualidade da auditoria e contrastam com pesquisas anteriores no que diz respeito à ameaça que a pressão de tempo traria à suficiência da coleta de evidências de auditoria.

Palavras-chave: Ceticismo profissional; Pressão de tempo; Auditor; Julgamento; Tomada de decisão;

Linha Temática: Auditoria Contábil

1 Introdução



ORGANIZAÇÃO

CCN



APOIO

FEPSE



AICOGestión



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Nas últimas décadas, notadamente em momentos de crise econômica ou na ocorrência de fraudes contábeis de grandes proporções, o trabalho dos auditores tem sido questionado. No início dos anos 2000, quando empresas como Enron e WorldCom estiveram no centro de escândalos que envolviam manipulações de informações financeiras, a atuação dos auditores foi amplamente discutida e regulações acerca da execução e supervisão de seu trabalho foram criadas, como a Lei *Sarbanes-Oxley*, no mercado americano, que criou restrições à prestação de serviços adicionais a clientes de auditoria e exigiu a estruturação de comitês de auditoria nas companhias abertas. Já no final da mesma década, quando instituições financeiras como o *Lehman Brothers* e o *Northern Rock* entraram em colapso, novamente os auditores tiveram seu desempenho fortemente questionado, o que levou à discussão sobre um novo modelo de relatório dos auditores, mais transparente e informativo, e à exigência de procedimentos mais objetivos quanto à avaliação de continuidade dos negócios das companhias auditadas.

Nesses dois momentos turbulentos para a profissão, uma característica esperada dos auditores esteve no centro da discussão: o ceticismo profissional. Essa característica é definida nas normas internacionais de auditoria como “uma atitude que inclui uma mente questionadora, estar alerta a condições que possam indicar possíveis distorções advindas de erro ou fraude, e uma crítica avaliação das evidências de auditoria” (IFAC, 2008).

Na literatura acadêmica sobre o ceticismo profissional de auditores, há estudos, tal como Quadackers (2011), Popova (2013) e Carpenter (2013), que analisam o ceticismo enquanto traço de personalidade, estável e de difícil desenvolvimento, ao passo que há autores como Rasso (2015) e Robinson, Curtis e Robertson (2017) que estudam o estado mental cético, que pode ser ativado momentaneamente por meio de *prompts* aplicados quando da realização dos procedimentos de auditoria. Há, ainda, modelos de ceticismo profissional, como Nelson (2009) e Hurtt (2010) que demonstram a coexistência e a importância das duas facetas deste construto: traço de personalidade e estado mental, ambas tendo impacto no processo de julgamento e tomada de decisão de auditores. Esta coexistência entre os aspectos do ceticismo enquanto estado mental e enquanto traço de personalidade tem sido pouco explorada em pesquisas empíricas, dando abertura a uma lacuna que este trabalho busca explorar.

Outro aspecto do trabalho de auditoria que tem sido questionado é a pressão que os auditores sofrem para a realização de seus trabalhos em tempo mais curto, seja pela contratação de honorários mais baixos, seja por prazos de publicação mais agressivos. Há preocupação regulatória quanto aos impactos desta pressão sobre a independência do auditor, sobre sua capacidade de realização do trabalho e, por conseguinte, sobre a qualidade da auditoria (IESBA, 2018).

No âmbito acadêmico, há pesquisas que tratam das duas fontes de pressão de tempo (preocupação com o *budget* ou cumprimento dos *deadlines* para conclusão da auditoria) e as evidências apontam para a redução da qualidade do trabalho de auditoria, queda na qualidade dos lucros das companhias auditadas, assinatura prematura de relatórios ou subnotificação de tempo utilizado para completar procedimentos de auditoria, redução da atenção do auditor a aspectos qualitativos (Aldemar e Dietrick, 1982; Braun, 2000; Lambert et al, 2017; Al-Qatamin, 2020).

Considerando que estes dois aspectos podem afetar o trabalho do auditor, esta pesquisa tem, portanto, o objetivo de avaliar como o julgamento e tomada de decisão de auditores é afetado pela



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



pressão de tempo e pelo ceticismo profissional, seja ele um traço de personalidade, um estado mental ou uma combinação destes elementos.

Diante do exposto, o problema de pesquisa que norteia este trabalho é: **qual o efeito do ceticismo profissional, seja ele um traço de personalidade ou um estado mental, e da pressão de tempo sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores independentes?**

Para atingir o objetivo e responder à questão de pesquisa, foi realizado um experimento com auditores em estágios iniciais de suas carreiras, em que foram manipulados o estado cético, por meio do *tone at the top*, que é o compromisso da liderança da firma com o ceticismo, e a pressão por tempo (*time pressure*) para a conclusão dos procedimentos de auditoria, além de medido o traço cético utilizando-se da escala de Hurtt (2010) para avaliar o efeito de tais variáveis sobre a coleta de evidências de auditoria, no que diz respeito à seleção de procedimentos de auditoria a realizar, bem como na tomada de decisão quanto à recomendação de ajuste de saldo contábil distorcido.

Por meio da aplicação de regressão logística ordinal, verificou-se que o estado mental cético aumenta a chance de o auditor realizar todos os procedimentos disponíveis. Porém, ao contrário de resultados anteriores, a pressão por conclusão dos procedimentos de auditoria em menor prazo impactou positivamente a coleta de evidências. Constatou-se, ainda, por meio da interação do traço cético com o estado cético, que o efeito dos *prompts* de ativação do estado cético sobre a coleta de evidências é menor em auditores com alto nível de traço cético, dado que estes já ativam, naturalmente, tal estado mental durante a execução dos trabalhos de auditoria.

No que diz respeito à recomendação de ajuste de auditoria de um saldo contábil distorcido, verificou-se que apenas o traço cético e a experiência profissional do auditor aumentam a chance de o profissional detectar o erro e recomendar o ajuste do saldo contábil da companhia auditada em todos os modelos utilizados, com a pressão de tempo e o estado cético tendo efeito significativo apenas quando incluídas variáveis de interação.

Esses resultados podem ser úteis para as firmas de auditoria, no que diz respeito à sua estratégia de seleção e de treinamento de novos profissionais no que diz respeito ao ceticismo, bem como para os reguladores, no sentido de avaliar políticas e normas que estabeleçam requisitos mínimos de educação continuada relativa a ceticismo profissional e exijam procedimentos de supervisão e controle de qualidade dos trabalhos de auditoria em que as pessoas-chave da equipe de auditoria destaquem sempre a importância da execução da auditoria com a observação do esperado nível de ceticismo profissional. No âmbito acadêmico, este trabalho traz uma discussão de efeitos positivos da pressão de tempo sobre o trabalho do auditor, que pode ser positivo em determinados casos, ao invés de fazer com que o auditor se preocupasse mais em executar seu trabalho no exíguo prazo concedido, assim como traz evidências da atuação interrelacionada das dimensões do ceticismo enquanto traço e estado mental.

2 Referencial teórico e desenvolvimento das hipóteses

2.1 A preocupação dos *stakeholders* com o ceticismo profissional

Os órgãos reguladores da profissão tem, nos últimos anos, dedicado relevante atenção ao tema, com a emissão de diversas publicações, consultas públicas e relatórios sobre a necessidade de melhoria na aplicação do conceito de ceticismo profissional nos trabalhos de auditoria em



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



respostas às preocupações emanadas por investidores, credores, governos e demais usuários das demonstrações contábeis.

O *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), supervisor de auditoria no mercado norte-americano, em seu *Staff Audit Practice Alert* n. 10, afirma que o ceticismo profissional é essencial à performance efetiva dos auditores e que as inspeções realizadas pelo PCAOB continuam a levantar preocupações sobre a aplicação consistente e dirigente do ceticismo profissional (PCAOB, 2012). O *Financial Reporting Council* (FRC), supervisor de auditoria no Reino Unido, emitiu pronunciamento sobre ceticismo profissional e sua importância para a qualidade dos trabalhos de auditoria, concluindo que a aplicação de um apropriado nível de ceticismo é crucial para os auditores e que o desafio para as firmas de auditoria é identificar, treinar e reter pessoal com as habilidades necessárias e nutrir condições para permitir que o ceticismo floresça (FRC, 2012).

O *Global Public Policy Committee* (GPPC), que reúne representantes de seis das maiores firmas internacionais de auditoria, publicou pesquisa acadêmica que conclui que faltam guias práticos sobre a correta aplicação e documentação do ceticismo tanto nas normas da profissão quanto na literatura acadêmica (Glover & Prawitt, 2013). Em 2015, os emissores de normas da Federação Internacional dos Contadores (IFAC) formaram grupo de trabalho para formular sobre se e como cada um dos três *boards* poderia contribuir, por meio de suas normas, para fortalecer o entendimento e aplicação do conceito de ceticismo profissional na auditoria. (IFAC, 2017). O *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR) publicou relatório anual sobre resultados de inspeções realizadas por seus membros em 2015 que acredita que fortalecer o ceticismo profissional dos auditores contribuiria significativamente para a qualidade da auditoria de demonstrações financeiras. Já no relatório de 2016, o IFIAR encoraja os emissores de normas a verificar se os requisitos que os auditores precisam cumprir, em relação ao ceticismo estão suficientemente claros nas normas e se elas estão dirigindo os auditores a uma aplicação consistente e um exercício suficiente de ceticismo profissional. (IFIAR, 2016; 2017). A *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) montou uma força-tarefa de qualidade de auditoria para realizar pesquisa junto a comitês de auditoria quanto à sua supervisão dos auditores independentes e dentre os principais indicadores que os comitês de auditoria observam quando avaliam a performance dos auditores independentes se destaca o ceticismo profissional (IOSCO, 2016).

Esta preocupação dos reguladores reforçou ainda mais a necessidade da academia se debruçar sobre o tema, desenvolvendo pesquisas sobre o conceito de ceticismo profissional, buscando modelar as influências comportamentais, regulatórias e ambientais sobre o comportamento cético dos auditores e verificando empiricamente a aplicação prática de tais modelos.

2.2 O ceticismo profissional enquanto traço de personalidade

Em seu modelo, Nelson (2009) descreve os determinantes do ceticismo profissional, demonstrando que evidências coletadas no trabalho de auditoria se conjugam com conhecimento, treinamento e experiência do auditor, com traços de sua personalidade e com incentivos (financeiros e/ou sociais) e influenciam o julgamento cético do auditor que, por sua vez, leva à tomada de uma atitude cética. O autor trata detalhadamente de cada relação que apresenta em seu modelo e discute pesquisas anteriores que trataram de cada determinante do ceticismo profissional (Nelson, 2009).



ORGANIZAÇÃO



APOIO





100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



Já Hurtt (2010), desenvolveu um *framework* do ceticismo profissional em que ele, enquanto traço de personalidade, influencia a mente (*mindset*) cética do auditor, moderada pelo estado mental cético e por outras variáveis de moderação (como circunstâncias do trabalho de auditoria), que por sua vez leva ao comportamento cético. Além do *framework*, Hurtt utiliza conceitos multiprofissionais para construir uma escala para medir o ceticismo enquanto traço de personalidade. Essa escala se baseia em características derivadas das normas de auditoria, da psicologia, filosofia e da pesquisa sobre comportamento do consumidor.

Na escala são incluídas questões relacionadas às seguintes características que estão contidas no conceito de ceticismo profissional: *mente questionadora*, que se refere à prática de observar cuidadosamente ou uma tendência a demandar razões e justificativas; *suspensão de julgamento*, que está relacionado a não exprimir uma conclusão até que tenha evidência suficiente para se basear; *busca por conhecimento*, que se relaciona ao desejo de investigar, à curiosidade; *compreensão interpessoal*, que é a compreensão das motivações e comportamento das pessoas, capacidade de avaliar a integridade dos indivíduos que lhe fornecem evidências; *autonomia*, que é a capacidade de decidir por si, a coragem de examinar criticamente as declarações de outros; e a *autoestima*, como a crença em suas próprias habilidades e a capacidade de desafiar tentativas de persuasão. Juntas, estas seis características formam a base da escala de traço cético (Hurtt, 2010).

Baseados na escala de Hurtt (2010), pesquisas têm sido realizadas buscando analisar relação do traço de personalidade ceticismo profissional com outras características dos auditores e seu processo de julgamento e tomada de decisão. Por exemplo, Popova (2013) verifica que o ceticismo profissional, visto como um traço de personalidade, altera os julgamentos e decisões realizadas por auditores e analisa a interação do ceticismo com a experiência anterior do auditor com seu cliente, concluindo que uma experiência negativa com o cliente leva o auditor a considera-lo menos confiável, aumentando a expectativa de encontrar fraude. Este efeito é maior sobre os auditores menos céticos.

Por sua vez, Carpenter (2013) conclui que auditores com maior nível de ceticismo selecionam significativamente mais fatores de riscos de fraudes, resultando em trabalho de auditoria mais eficiente. Já Quadackers et al. (2011) medem o nível de ceticismo profissional pela escala de Hurtt e o nível de confiança via *Rotter Interpersonal Trust Scale* (RIT) e verificam que, principalmente em ambientes de alto risco, a RIT, que dá uma conotação de dúvida presumida, tem maior poder preditivo do comportamento cético do auditor do que a escala de Hurtt, que mede o ceticismo sob uma lente de neutralidade em relação à administração do cliente. Farag e Elias (2012) verificam que estudantes de contabilidade mais céticos avaliam gerenciamento de resultado como atitudes mais antiéticas que seus colegas menos céticos.

No Brasil, Sampaio e Cunha (2018) confirmam que auditores com maior nível do traço cético, medido por meio da escala de Hurtt, apresentam julgamentos mais céticos e verificam que auditores em estado de humor positivo realizam tais julgamentos de forma mais eficiente. Rohenkohl e Cunha (2018) verificam a influência da satisfação no trabalho sobre o ceticismo profissional, constatando que a satisfação atua como variável moderadora da relação entre o traço cético e o comportamento cético, notadamente em auditores com menor nível de ceticismo. Haveroth e Cunha (2018) analisam a influência do estresse ocupacional sobre o ceticismo profissional de auditores e verificam correlação negativa entre o nível de autoestima e autonomia, componentes da escala de traço cético, e seu nível de estresse ocupacional.

Portanto, dados os resultados de pesquisas anteriores, assim como aos modelos de ceticismo

profissional apresentados na literatura, depreendem-se as seguintes hipóteses acerca do traço de personalidade cética:

H1a. Os auditores com alto nível de traço cético tem maior probabilidade de executar mais procedimentos de auditoria.

H1b. Os auditores com alto nível de traço cético tem maior chance de recomendar ajuste à Companhia.

2.3 O estado cético e sua ativação por meio de *prompts*

Na linha de pesquisa com o uso de *prompts* (lembretes de requisitos normativos ou pressão regulatória) na busca de obter um comportamento cético dos auditores, ressalta-se o trabalho de Griffith et al. (2015), que concluiu que os auditores induzidos a utilizar um processo mental *deliberativo* (análise cuidadosa e balanceada) tiveram comportamento mais cético que os que foram induzidos a um processo mental *implemental* (rápido e sem muita consideração de sua apropriação). Rasso (2015) confirma que auditores que recebem instruções para que façam uma análise mais construtiva (*high-level construal*), avaliando o *porquê* algo deve ser feito, apresentam comportamento mais cético, tanto na coleta quanto de evidências quanto no que se refere à avaliação delas, do que seus pares que recebem instruções menos construtivas (*low-level construal*), cujo foco seria apenas de *como* algo deve ser feito.

Em sua tese de doutorado, Robinson (2011) desenvolveu uma escala, construída a partir da escala de Hurr (2010), para medir o estado cético dos auditores. Esta escala apresenta apenas três das seis características que compõem o traço cético: suspensão de julgamento, mente questionadora e busca por conhecimento. Robinson validou sua escala por meio de um experimento com uma amostra de estudantes de graduação cujo objetivo foi verificar a influência do traço cético e da pressão por prazo sobre os julgamentos dos auditores, verificando, ainda, se esse efeito era moderado pelo estado cético dos auditores. Esse experimento permitiu concluir que o traço cético e o estado cético são construtos distintos e que o estado tem maior influência sobre o comportamento cético do que o traço de personalidade. Além disso, concluiu também que a pressão por prazo reduz a efetividade do auditor, dado seu reduzido nível de comportamento cético, ao detectar menor número de contradições no caso de auditoria apresentado e ao escolher examinar menor volume de evidências. Em um experimento com auditores experientes, Robinson, Curtis e Robertson (2017) verificam, por outro lado, que a pressão por prazo e as contradições em evidências são determinantes do estado cético do auditor, assim como confirmam o relacionamento entre o estado cético e o julgamento cético.

Tendo em vista os resultados das pesquisas relativas ao estado cético, nota-se que há evidências quanto a sua influência sobre o julgamento do auditor e, por conseguinte, na qualidade da auditoria. Estabelece-se, então, as seguintes hipóteses de pesquisa:

H2a. Os auditores com estado cético ativado têm maior probabilidade de executar todos os procedimentos de auditoria disponíveis.

H2b. Os auditores com estado cético ativado têm maior chance de recomendar ajuste à companhia auditada.

2.4 A pressão de tempo para a conclusão da auditoria

A pressão de tempo tem sido amplamente estudada na pesquisa em auditoria, notadamente no que condiz a seu impacto sobre a qualidade da auditoria, medida por diversas *proxies*. Os estudos tratam das duas fontes de pressão de tempo: a preocupação em concluir o trabalho dentro



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



do orçamento previsto, com redução de horas e custos do trabalho de auditoria, assim como do cumprimento dos prazos para a conclusão da auditoria e a consequente publicação de demonstrações financeiras. Este trabalho tem como foco a primeira das fontes de pressão de tempo, ligada à conclusão dos procedimentos de auditoria no prazo orçado, dado que é a que tem maior peso sobre auditores em estágios iniciais de suas carreiras, que são os participantes do experimento.

Em geral, as evidências apontam para a redução da qualidade do trabalho de auditoria, queda na qualidade dos lucros das companhias auditadas, assinatura prematura de relatórios, subnotificação de tempo utilizado para completar procedimentos de auditoria, redução da atenção do auditor a aspectos qualitativos das evidências de auditoria. Aldermar e Deitrick (1982), por meio de *survey* com auditores em Mauritius, encontraram evidências de que a pressão de tempo para conclusão dos trabalhos leva os auditores a assinar prematuramente os seus relatórios, ou seja, indica coleta insuficiente de evidências. Braun (2000) confirma suas hipóteses de que em situações de pressão de tempo os auditores reduzem a investigação e detecção de aspectos qualitativos de erros que potencialmente indicam a ocorrência de fraudes. Lambert et al (2017) analisam o efeito de norma da Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos da América (SEC) que reduziu o prazo de publicação de demonstrações contábeis de determinadas companhias sobre a qualidade dos trabalhos de auditoria e verificaram que quando a companhia teve que efetivamente antecipar sua emissão de relatório em relação ao período anterior a qualidade dos lucros foi menor, o que pode evidenciar menor qualidade de auditoria e complementou sua análise em entrevistas a ex-sócios de auditoria que confirmaram o efeito desta pressão de tempo sobre a análise de saldos e transações complexas e sobre a discussão de ajustes de auditoria. Al-Qatamin (2020) realiza *survey* com auditores da Jordânia e encontra relação positiva e significativa entre a pressão de tempo e a assinatura prematura de relatórios de auditoria.

Portanto, baseado nos resultados de pesquisas anteriores, depreendem-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

H3a. Auditores sob pressão de tempo para conclusão do trabalho tem menor chance de realizar todos os procedimentos de auditoria disponíveis.

H3a. Auditores sob pressão de tempo para conclusão do trabalho tem menor propensão a recomendar ajustes de auditoria.

2.5 A interação entre o ceticismo profissional (enquanto traço de personalidade e estado mental) e a pressão de tempo

Tendo em vista que o ceticismo profissional se trata da manutenção de uma mente questionadora, da avaliação crítica das evidências de auditoria, pode-se esperar que auditores que sejam disposicionalmente mais céticos sofram também um menor impacto da pressão de tempo quando do seu processo de julgamento e tomada de decisão. Da mesma forma, ao se ativar o estado cético, é esperado que os auditores estejam alertas à necessidade de coleta suficiente de evidências de auditoria e à análise apropriada e crítica dos documentos e informações a que tem acesso durante a execução do seu trabalho e, da mesma forma, sofram menor impacto da pressão de tempo sobre seu processo de julgamento e tomada de decisão.

Digman (1990) destaca uma discussão na pesquisa em psicologia que se denomina *person-situation debate* que se refere às duas perspectivas sobre o que influencia o comportamento



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



humano: uma visão disposicional, ligada aos traços de personalidade, ou uma visão interacional, mais ligada a estímulos do ambiente. No caso do ceticismo profissional dos auditores, esse debate é pouco explorado e as pesquisas são realizadas de forma independente, algumas tratando do ceticismo como um traço de personalidade, inato e estável, outras tratando do ceticismo como algo “ativável” por meio de estímulos do ambiente ou verificando a influência de *prompts* para o acionamento do estado cético nos auditores. Portanto, quanto à interrelação entre as duas vertentes do ceticismo estudadas nesta pesquisa, traço de personalidade e estado mental, pode-se inferir que auditores que já são naturalmente mais céticos, que já dispõem dessa característica em sua personalidade, tenham menor impacto de um lembrete por parte do sócio do trabalho de que precisam estar em estado cético, tendo portanto menor efeito deste *prompt* sobre os auditores cujo traço cético tenha um maior nível.

Estabelece-se, então, as seguintes hipóteses de moderação entre estes construtos:

H4a. Auditores com alto nível de traço cético tem menor efeito do estado cético sobre a propensão a realizar todos os procedimentos de auditoria disponíveis.

H4b. Ativar o estado cético dos auditores reduz o efeito da pressão de tempo sobre a propensão a recomendar ajuste à companhia auditada.

H4c. Auditores com maior nível de traço cético são menos impactados pelo efeito da pressão de tempo sobre a propensão a recomendar ajuste à companhia auditada.

3 METODOLOGIA

Um experimento foi desenvolvido para testar as hipóteses de pesquisa e aplicado com 47 *trainees* e assistentes de auditoria, profissionais de níveis iniciais na carreira de auditoria, aplicado *online* via plataforma *Qualtrics*. Esses auditores tinham que avaliar uma divergência em uma resposta de circularização de clientes, tarefa compatível com a pouca experiência dos participantes e condizentes com a atuação de auditores iniciantes em seus trabalhos de campo, baseada no caso aplicado por Bennett (2013).

Após receber informações sobre a companhia auditada e visualizar a carta de circularização e a resposta do cliente contendo uma divergência, é então solicitado ao participante que tome as duas seguintes decisões (tarefas):

- I. Escolha que procedimento de auditoria realizar entre: indagar ao *controller* o motivo da divergência; analisar documentação suporte do registro divergente ou concluir a análise. O participante após visualizar o primeiro item escolhido, poderia escolher realizar o outro procedimento de auditoria ou concluir sua análise.
- II. Após concluir seus procedimentos de auditoria, conforme o item I. acima, o auditor era solicitado a decidir se o saldo correto de contas a receber é o informado pela companhia auditada ou por seu cliente na resposta de circularização, o que representaria a necessidade de recomendação de ajuste.

Foi empregado um experimento 2x2 (*between-subjects*) que manipulou as variáveis: (i) estado cético e (ii) pressão de tempo. A manipulação do estado cético dos participantes foi baseado em Carpenter e Reimers (2013), com os participantes do experimento sendo aleatoriamente distribuídos entre dois grupos, cada um com uma mensagem distinta enviada pelo sócio de auditoria: (I) chamando a atenção dos auditores à necessidade de aplicarem o ceticismo profissional



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



quando da aplicação dos procedimentos de auditoria e de sua tomada de decisão quanto ao caso a ser apresentado, ou (II) tratando da necessidade de manter bom relacionamento com o cliente e evitar discussões desnecessárias.

A pressão de tempo para conclusão dos trabalhos foi manipulada conforme Robinson (2011), com os participantes do experimento sendo aleatoriamente distribuídos entre dois grupos, cada um com uma mensagem distinta enviada pelo sênior de auditoria: (I) informando um prazo muito curto (10 minutos) para a conclusão de seus procedimentos, com orçamento de horas abaixo do esperado e (II) prazo maior para a realização dos trabalhos (20 minutos), com orçamento de horas mais adequado para concluir os procedimentos.

Para medir o nível de ceticismo profissional enquanto traço de personalidade, foi aplicada a escala de Hurtt (2010), o que possibilitou mensurar nível de ceticismo disposicional dos respondentes.

Por fim, foram coletados dados demográficos dos participantes como sexo, idade, cargo, tempo de experiência em auditoria, porte da firma em que atua e formação acadêmica. A homogeneidade dos quatro grupos de análise experimental foi testada com o teste t ou o teste χ^2 , o que comprovou que a randomização dos respondentes criou grupos demograficamente homogêneos (valor $p > 0,05$). A formação da amostra se deu com 67% de mulheres, com idade média de 24 anos; 64% te experiência de até 1 ano em auditoria e 66% trabalham em Big 4; 74% dos respondentes tem formação em contabilidade.

Para cada decisão tomada pelo participante foi estabelecido um modelo de regressão logística, com o objetivo de verificar o que aumenta ou reduz as razões de chance do auditor:

- i. Decidir os procedimentos de auditoria a realizar: [1] somente indagação, [2] analisar documentação suporte ou [3] fazer ambos os procedimentos (regressão logística ordinal)
- ii. Decidir se o saldo contábil de contas a receber da companhia auditada tem ou não tem erro a ser ajustado (regressão logística binária);

Para a decisão ii., considerando que a decisão a ser tomada é binária (saldo de contas a receber registrado pela companhia está correto ou está errado) foi aplicado a seguinte equação de regressão logística:

$$P(\text{DECISÃO}) = \frac{1}{1 + e^{-g(x)}} \text{ em que,}$$

$$g(x) = \beta_0 + \beta_1 \text{ State PS} + \beta_2 \text{ Trait PS} + \beta_3 \text{ Time Pressure} + \beta_4 \text{ Experience} + \beta_5 \text{ BIG4} + \beta_6 \text{ Accountant} + \nu_i$$

Eq (1)

Onde:

DECISÃO é a opção do participante quanto ao saldo correto de contas a receber, dicotômica, recebendo valor 0 quando o participante decide que o saldo de contas a receber registrado pela companhia está correto e 1 quando decide que o saldo está errado;

β_0 a β_6 são os coeficientes a estimar;

State PS representa a manipulação do estado mental cético, que recebe 1 quando o respondente é parte do grupo que recebe o *prompt* requerendo que atue com alto nível de ceticismo profissional e 0 quando o respondente é parte do grupo que recebe mensagem do sócio solicitando que tenha foco em manter boa relação com o cliente;

Trait PS é a medida do ceticismo profissional enquanto traço de personalidade, com base na escala de Hurtt (2010), que varia de 30 a 180 e que quanto maior seu valor mais cético é o auditor.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Time Pressure representa a manipulação da pressão de tempo para a conclusão dos procedimentos, que recebe 1 quando o respondente é informado que tem apenas 10 minutos para concluir os procedimentos e que o orçamento de horas da auditoria está apertado e 0 quando o respondente é informado que dispõe de 20 minutos para concluir os procedimentos pois o orçamento de horas está tranquilo;

Experience é o tempo de experiência do participante na área de auditor, em anos;

Big4 é variável dicotômica que recebe 1 quando o participante trabalha em uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo e 0 quando atua em outras empresas;

Accountant é variável dicotômica que recebe 1 quando o participante é graduado em ciências contábeis e 0 quando graduado em outras áreas.

As variáveis relativas ao tempo de experiência profissional, ao porte da firma de auditoria e à formação acadêmica dos participantes foram incluídas no modelo pois são fatores que podem ajudar a explicar a propensão do auditor a recomendar o ajuste do saldo contábil, assim como a executar maior número de procedimentos de auditoria disponíveis, dado que são variáveis relacionadas à qualidade da auditoria.

Para avaliar a decisão ii, acerca da realização de procedimentos de auditoria, considerando que há nesta decisão três distintas opções a serem tomadas pelos participantes do experimento, cada decisão demonstrando um nível mais elevado de ação cética que a outra, foi utilizado um modelo de regressão logística ordinal, conforme abaixo:

$$PROCEDURES = \frac{1}{1 + \exp(\beta_1 StatePS + \beta_2 TraitPS + \beta_3 TimePressure + \beta_4 Experience + \beta_5 BIG4 + \beta_6 Accountant)}$$

Eq (2)

Onde:

PROCEDURES é a variável ordinal que descreve os procedimentos de auditoria executados pelo participante do experimento que assume valor 1 se foi executada somente indagação ao *controller*; 2 se foi feita apenas análise da documentação suporte do registro divergente e 3 se foram executados ambos os procedimentos.

Demais variáveis já descritas na equação de regressão logística binária, detalhada anteriormente.

3.1 Validação da escala de Hurtt em português e análise fatorial de seus componentes do traço cético e distribuição dos participantes entre as condições do experimento

A variável **Trait PS** foi operacionalizada de três diferentes formas no trabalho. Na primeira delas, optou-se por utilizar a soma dos valores das perguntas da escala de Hurtt (2010) aplicadas aos respondentes. Esta escala é composta por seis dimensões, compostas por cinco questões cada, que formam o ceticismo profissional enquanto traço de personalidade. Considerando que são 30 perguntas e as respostas vão de 1 a 6 pontos em uma escala *likert*, o intervalo da variável pode variar de 30 a 180 e que, quanto maior seu valor, mais cético é o auditor. Nesta pesquisa, avaliou-se o seu grau de confiabilidade, através do alfa de Crombach, chegando a um $\alpha = 0,814$ para a escala completa, o que representa uma força de associação muito boa, segundo Hair et al (2003).

Essa primeira opção de operacionalização foi utilizada para facilitar a comparação dos resultados com pesquisas já publicadas. As estatísticas descritivas demonstram um nível médio deste traço muito próximo ao verificado em outras pesquisas, cerca de 137,34 (135,40 em Hurtt (2010); 131,50 em Popova (2012); 133,09 em Quadackers et al (2014); 129,71 em Rasso (2015); 134,61 em Wolfe et al (2014)).

Por outro lado, essa operacionalização apresenta certa limitação por conter todas as perguntas da escala, independentemente se suas cargas fatoriais são altas ou não na formação de um fator único para esse traço de personalidade. Desse modo, foi realizado uma análise fatorial



confirmatória de 1ª ordem para se estimar as seis dimensões de ceticismo.

Das cinco perguntas que formam cada dimensão, originalmente, foram mantidas somente aquelas que apresentam carga fatorial maior que 0,50. Desse modo, as questões Q3, Q7, Q9, Q17, Q19 e Q28 foram eliminadas na construção das dimensões a que pertencem.

As dimensões foram formadas pela média dos valores das perguntas que obtiveram carga fatorial maior que 0,50. Portanto, seus valores podem variar de 1 a 6. Por fim, essas seis dimensões foram utilizadas em uma análise fatorial confirmatória para a formação de um fator de 2ª ordem, que será utilizado como segunda opção para a variável *Trait PS*. O fator de 2ª ordem obteve $\alpha = 0.5160$ e, excetuando a dimensão “Suspensão de julgamento”, todas as cargas fatoriais foram maiores que 0,50.

Apesar da dimensão Suspensão de Julgamento não ter carga fatorial alta na formação do fator de 2ª ordem, decidiu-se por mantê-la para que todas as dimensões teóricas fossem consideradas. A correlação entre esses formatos de medição do traço de ceticismo natural pode ser observada na Tabela 1.

Tabela 1 – Média e matriz de correlação para ceticismo como traço

n	Variáveis	Média	1	2	3	4	5	6	7
1	<i>Trait PS (contínua)</i>	137,34							
2	<i>Trait PS (fatorial)</i>	4,60	0.966*						
3	Busca por conhecimento	5,27	0.669*	0.592*					
4	Suspensão de julgamento	4,70	0.223	0.287	0.088				
5	Mente Questionadora	4,27	0.670*	0.755*	0.207	0.132			
6	Compreensão interpessoal	4,60	0.585*	0.550*	0.240	-0.042	0.442*		
7	Autoestima	4,34	0.476*	0.525*	0.390*	-0.024	0.215	0.023	
8	Autonomia	4,43	0.537*	0.527*	0.221	-0.098	0.312*	0.096	0.092

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: * $p < 0.05$

Observa-se que a correlação entre *Trait PS* (contínua) e *Trait PS* (fatorial) é alta, o que demonstra que as duas formas de operacionalização da variável apresentam resultados próximos. Inclusive na estimação das equações 1 e 2 não houve diferenças nos resultados quando utilizada qualquer uma das duas possibilidades de operacionalização de *Trait PS* e, para melhor apresentar os resultados, optou-se por suprimir das Tabelas os resultados do *Trait PS* (fatorial). Na Tabela 1 também pode-se ver que a Suspensão de Julgamento tem baixa correlação com os demais fatores, o que corrobora com a sua baixa carga fatorial na formação do *Trait PS*.

4 ANÁLISE DE DADOS

Com relação às manipulações do experimento, 27 participantes receberam *prompt* de ativação do estado cético, enquanto 20 estavam na condição de estado cético não ativado, bem como houve 25 respondentes que foram informados que tinham alta pressão de tempo para concluir seus procedimentos de auditoria, enquanto os demais 22 respondentes estavam na condição de tempo mais que suficiente para concluir os procedimentos de auditoria.

Quanto às decisões, as tarefas do experimento, que são as variáveis dependentes do modelo, houve uma aparente frequência de julgamento e tomada de decisão com alto nível de ação cética. No que diz respeito à escolha de procedimentos de auditoria a executar, somente 3 participantes (6%) fizeram apenas indagação ao *controller* acerca da divergência na resposta de circularização, enquanto 16 participantes (34%) tão somente verificaram a documentação suporte do registro divergente, ao passo que 28 respondentes (60%) executaram ambos os procedimentos de auditoria.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Quanto à decisão final sobre o saldo contábil de contas a receber, 35 participantes (74%) tomaram a correta decisão de decidir que há um ajuste a ser registrado, enquanto somente 12 respondentes (26%) decidiram equivocadamente que o saldo apresentado pela companhia auditada estava correto.

4.1 Decisão quanto à realização de procedimentos de auditoria

No que diz respeito à decisão de que procedimentos de auditoria executar, os participantes tinham três opções que demonstram diferentes níveis de ação cética, quais sejam: realizar somente indagação ao *Controller* da companhia, analisar documentação suporte do registro divergente ou executar ambos os procedimentos.

Dada a característica da variável dependente, as respostas foram analisadas via regressão logística ordinal, conforme a Eq. 2 descrita na metodologia, chegando-se aos resultados apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Logit ordinal para os procedimentos executados pelos auditores (Procedures)

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
StatePS	0.7252	0.0143	24.8685*
TraitPS	0.0026	0.0026	0.0826
Time Pressure	1.4321*	0.6191	1.6915*
Experience	0.1585	0.3007	0.0408
Big4	0.4908	0.2352	0.2334
Accountant	-0.4890	-0.4065	-0.1795
StatePS*Time Pressure		1.6261	
StatePS*TraitPS			-0.1737*
cut1			
_cons	-1.3440	-1.6202	9.6198
cut2			
_cons	1.2138	0.9354	12.3912
N	47	47	47
LR chi2(6)	8,39	9,74	13,99
Prob > chi2	0,2111	0,2037	0,0514
Pseudo R ²	0,1048	0,1218	0,1748
Predição = Observado (Prob > chi2)	0,9927	0,9985	0,9995

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nota: * $p < 0.05$.

Verifica-se que o Modelo 1 tem um pseudo R² de 10,48% e constata-se que, ao contrário do previsto na hipótese H3a, a pressão de tempo (*Time Pressure*) é positivamente significativa ao nível de 5%, o que significa que auditores com pressão para concluir os procedimentos em tempo desafiador tem maior probabilidade de realização de ambos os procedimentos disponíveis, quais sejam a indagação ao *controller* e a análise da documentação suporte. O ceticismo não se mostrou significativo para fins desta tomada de decisão, seja enquanto traço de personalidade (H1a) seja como estado mental (H2a), o que faz com que se rejeite as respectivas hipóteses de pesquisa.

No modelo 2, ao se incluir a interação entre o estado cético e a pressão por tempo, que foram as duas manipulações do experimento, nenhuma das variáveis se mostra significativa. Já no modelo 3, quanto a moderação incluída é entre traço e estado cético, verifica-se que a pressão por tempo e o estado cético se mostram positivamente significativos, ao passo que a interação entre as duas vertentes do ceticismo (traço e estado) se mostra estatisticamente e com sinal negativo, o que denota que embora o estado cético aumente a probabilidade da execução de todos os procedimentos de auditoria disponíveis, a força dessa relação é menos forte para auditores que tem em sua personalidade um maior nível de traço cético, em linha com o previsto na hipótese H4a. Esse



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3° UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



resultado mostra que o estado cético aumenta a chance de os auditores realizarem todos os procedimentos, porém ele tem menor impacto sobre auditores que tem personalidade mais cética.

Pode-se perceber um aumento no Pseudo R^2 com a inclusão das moderações, principalmente a moderação utilizada no Modelo 3, o que demonstra incremento no poder explicativo das variações em torno da média observada. Adicionalmente, na última linha da Tabela 2, apresentam-se os resultados do teste de qui-quadrado que compara a frequência observada do número de auditores que realizaram os diferentes procedimentos e a frequência predita pelos modelos. Os modelos foram capazes de prever corretamente 99% desse quantitativo. Quando se avalia os efeitos marginais das variáveis do Modelo 1, para os auditores que realizaram todas as tarefas, a pressão do tempo foi a única variável significativa e demonstra que a pressão de tempo aumenta em 32,8% a probabilidade de o auditor realizar todos os procedimentos.

4.2 Decisão quanto à recomendação do ajuste do saldo contábil

Com relação à tomada de decisão sobre o saldo de contas a receber, dado que o respondente tinha apenas duas opções (saldo correto ou incorreto), tem-se uma variável dependente binária, o que leva à aplicação do modelo de regressão logística exposto na Eq. 1, que é utilizada para investigar o efeito das variáveis independentes sobre a probabilidade de ocorrência de determinado evento de interesse, que no caso da presente pesquisa, é a correta identificação do erro no saldo de contas a receber.

Na Tabela 3, o Modelo 1, e verifica-se que o ceticismo profissional enquanto traço de personalidade e a experiência profissional são significativos ao nível de 5%, ambos com coeficiente positivo, o que significa que auditores com maior nível de ceticismo profissional disposicional, bem como auditores com mais tempo de experiência, tem maior probabilidade de encontrar erro nas demonstrações financeiras da companhia auditada e propor ajuste, em linha com o proposto na hipótese H1b. Já o estado cético, outra variável de interesse na pesquisa, não se mostrou significativo para fins desta tomada de decisão, não confirmando o proposto na hipótese H2b.

Tabela 3 – Logit para a decisão de executar o ajuste (Decisão)

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
StatePS	-0.7340	-2.9464	49.47*
TraitPS	0.1597*	0.1745*	0.484*
Time Pressure	1.9121	-0.6189	2.958*
Experience	2.5626*	3.2434*	3.639*
Big4	-0.8124	-1.3760	-1.517
Accountant	-0.9022	-0.5199	-1.146
StatePS*Time Pressure		4.3000*	
StatePS*TraitPS			-0.379*
_cons	-22.6765*	-23.8677*	-66.46*
<i>N</i>	47	47	47
LR chi2	16,09	21,48	23,70
<i>Prob > chi2</i>	0,0133	0,0031	0,0013
<i>Pseudo R²</i>	0,3014	0,4022	0,4437
<i>Estat gof</i>	0,8543	0,9067	0,9351
<i>Clas. Correta</i>	0,7234	0,8085	0,8085
<i>Sensitividade</i>	0,8857	0,8571	0,9143
<i>Especificidade</i>	0,2500	0,6667	0,5000
<i>Área ROC</i>	0,8476	0,8857	0,9167

* $p < 0.05$



A razão de chance da variável *TraitPS* foi de 1.17, o que demonstra que a cada aumento de 10 pontos na escala de ceticismo, equivalente a um desvio padrão, se aumenta em 17% a probabilidade de o auditor realizar o ajuste. Por sua vez, a razão de chance da variável *Experience* foi 12.97, o que demonstra que o aumento de cerca de um ano na experiência do auditor eleva em mais de 1000% a chance de ele realizar o ajuste esperado. Como a amostra é formada por auditores em início de carreira, com experiência máxima de 4 anos, conclui-se que o auditor é capaz de adquirir habilidades inerentes à profissão de forma relativamente rápida. Para ilustrar melhor essas relações, o efeito marginal dessas duas variáveis foi plotado na Figura 1, a seguir.

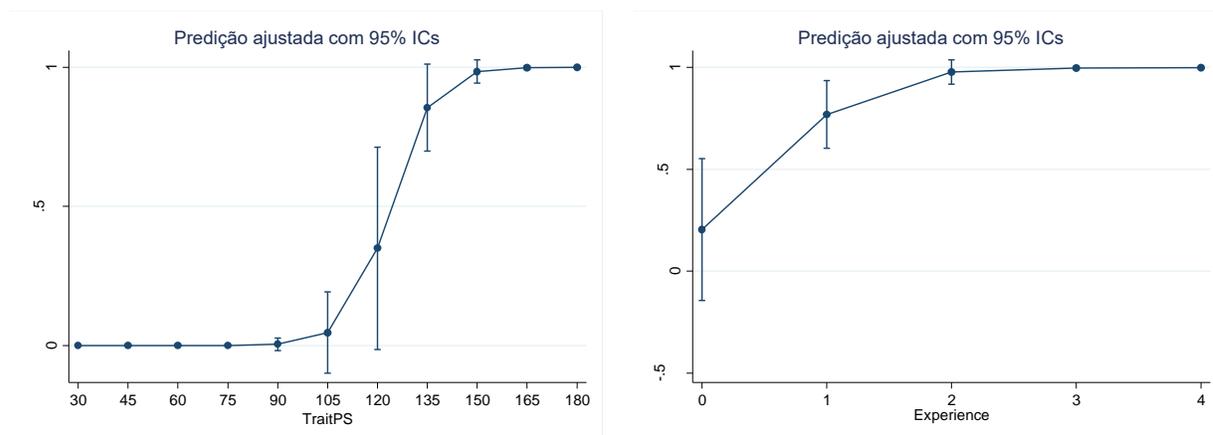


Figura 1 – Efeito marginal das variáveis *TraitPS* e *Experience* na correção do saldo.

Em relação à variável *TraitPS*, há um grande salto no aumento da probabilidade de realização do ajuste na contabilidade considerando um ceticismo natural entre 100 e 130 pontos. Enquanto um auditor com ceticismo na escala de 105 pontos tem cerca de 5% de chance de realizar o ajuste, um auditor com ceticismo na escala de 135 pontos tem cerca de 85% de chance de ajustar o saldo, e um auditor com 150 pontos na escala quase certamente realizara o ajuste, haja vista ter probabilidade de 98% de realização do ajuste no saldo. No que diz respeito à variável *Experience*, observa-se um grande aumento na probabilidade de realizar o ajuste já no primeiro ano de trabalho. Enquanto o auditor tempo de experiência inferior a um ano tem probabilidade de 20% de realizar o ajuste no saldo, um profissional com experiência um ano já apresenta um aumento que os leva a ter 76% de probabilidade de realização do ajuste no saldo da companhia e no caso de profissionais que já passaram do segundo ano de experiência essa probabilidade sobe para 98% de chance.

Ao se incluir a interação entre o estado cético e a pressão por tempo, que foram as duas manipulações do experimento, verifica-se que traço cético e experiência se mantem com efeito positivo e significativo sobre a decisão de ajustar o saldo contábil de contas a receber da companhia auditada. Nota-se, ainda, que há significância, ao nível de 5%, do efeito moderador do estado cético sobre a relação entre a pressão de tempo e a decisão de ajustar o saldo, levando à conclusão que quando o auditor está em estado cético a pressão de tempo aumenta significativamente a possibilidade de ajuste, conforme pode ser visualizado na Figura 2, oposto ao estabelecido na hipótese H4b.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Já no modelo 3, que inclui a moderação entre traço cético e pressão de tempo, verifica-se que, conforme previsto na hipótese H4c, auditores com maior nível de traço cético sentem menor efeito do estado cético sobre seu processo de tomada de decisão. O estado cético gera um efeito positivo no sentido de fazer com que os auditores realizem o ajuste, porém, esse efeito é maior nas pessoas que não tem o traço cético como característica de sua personalidade. Entende-se que os auditores naturalmente mais céticos não necessitariam de um reforço externo para se manterem céticos em comparação àqueles auditores que são naturalmente menos céticos. Para melhor ilustrar o efeito moderador também foi plotado na Figura 2.

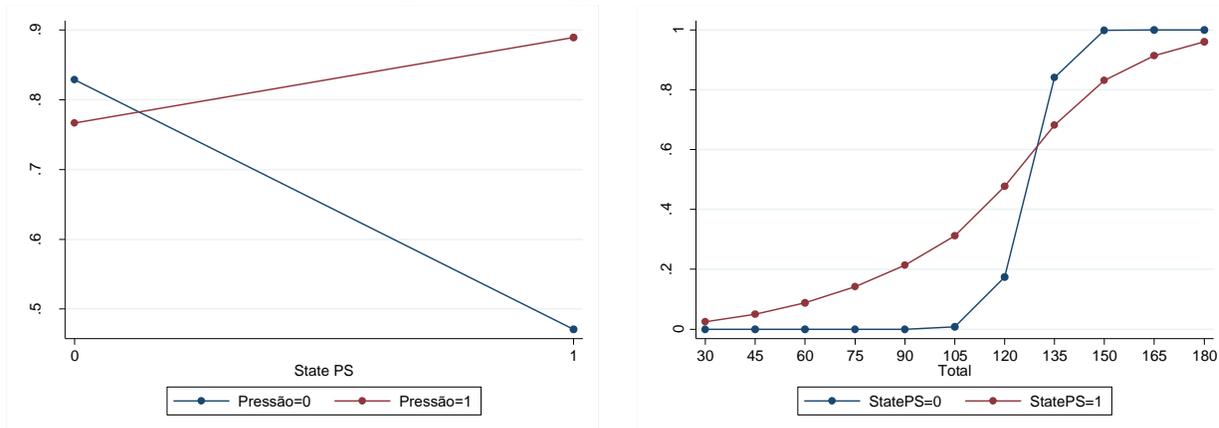


Figura 2 – Efeito moderador entre *Time Pressure* e *StatePS* e entre *TraitPS* e *StatePS*

Ainda no modelo 3, verifica-se a existência de relação significativa entre pressão de tempo e a decisão de reportar o ajuste ao saldo contábil de contas a receber, porém no sentido contrário ao proposto na hipótese H3b, concluindo-se que auditores sob pressão de tempo tem maior probabilidade de decidir que o saldo contábil necessita de ajuste.

Foi possível notar um incremento no Pseudo R² dos modelos da Tabela 3, saindo de um poder preditivo de 30,14% no Modelo 1 até 44,37% no Modelo 3. Todos os três modelos apresentaram estatística Hosmer-Lemeshow (Estat *gof*) acima de 5%, demonstrando que o modelo está bem ajustado. Os modelos classificam corretamente entre 70% e 80% dos casos e tem uma área ROC acima de 80%.

Considerando que a principal variável de interesse desta pesquisa é o ceticismo profissional e que a escala de Hurtt é composta por seis características distintas que formam o traço de personalidade ceticismo profissional, foi executada uma segunda regressão logística, substituindo a variável traço de personalidade pelos seis dimensões da escala de Hurtt (2010), chegando-se aos seguintes resultados apresentados na Tabela 4.

Verifica-se que estes modelos alternativos têm poder preditivo maior, em comparação aos modelos da Tabela 3 anteriormente apresentados. Na Tabela 4, o Modelo 1 apresenta Pseudo R² de 51,63% e o Modelo 2 de 61,65%. Além disso, os modelos que utilizam as seis dimensões de ceticismo têm melhor classificação dos auditores, aumentando especialmente a Especificidade dos modelos.

Nesses dois modelos a única variável significativa ao nível de 5% foi a *Busca por conhecimento*, uma das dimensões do traço natural de ceticismo. O sinal dessa variável é positivo,



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3° UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



demonstrando que quanto maior ela é, maior é a propensão do auditor realizar o ajuste contábil. A moderação entre *Time Pressure* e *StatePS* não foi significativa nesse modelo.

Tabela 4 – Logit para a decisão de executar o ajuste (Decisão), considerando as 6 dimensões da escala de Hurtt (2010) para ceticismo.

	Modelo 1	Modelo 2
StatePS	-2.4486	-9.078
Time Pressure	3.3039	-0.178
Busca por conhecimento	6.6496*	7.641*
Suspensão de julgamento	-0.0271	0.166
Mente Questionadora	0.2386	0.349
Compreensão interpessoal	-1.0457	-0.689
Autoestima	-0.9952	0.556
Autonomia	1.0739	1.218
Experience	3.9044	9.895
Big4	-0.2116	-1.312
Accounting	-0.7794	-1.259
Time Pressure *.StatePS		7.691
_cons	-32.7456	-49.08
N	44	44
LR chi2	24,35	29,09
Prob > chi2	0,0113	0,0038
Pseudo R ²	0,5163	0,6165
Estat gof	0,7951	0,4215
Clas. Correta	0,8864	0,9318
Sensitividade	0,9118	0,9412
Especificidade	0,8000	0,9000
Área ROC	0,8119	0,8833

Foram eliminados três respondentes que foram classificados como *outliers*($dbeta > 3$)

* $p < 0.05$.

Por fim, buscando apresentar resultados mais robustos, todos os resultados anteriormente apresentados no tópico 4.2 foram reestimados desconsiderando os três auditores que não adotaram o procedimento de analisar a documentação que demonstraria o erro a ser corrigido. Essa avaliação foi necessária pois os três auditores que somente adotaram o procedimento de indagar ao *controller* não tiveram acesso à informação que comprovaria o erro. Esses novos resultados, não tabulados, apresentaram todos os sinais iguais aos apresentados, porém alguns *p-values* que eram significantes (<5%) passaram a ser considerados como marginalmente significantes (<10% e >5%).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a influência da pressão de tempo para conclusão do trabalho e do ceticismo profissional, enquanto traço de personalidade e enquanto estado mental, sobre o julgamento e tomada de decisão de auditores independentes, especificamente a profissionais que estejam em fases iniciais de suas carreiras.

Em um experimento, foram manipuladas a ativação do estado cético, por meio de um *prompt*, e a pressão de tempo para conclusão dos procedimentos de auditoria, além de medido o nível de ceticismo profissional dos participantes enquanto traço de personalidade, por meio da aplicação da escala de Hurtt (2010) traduzida para português, e com suas propriedades analisadas através de análise fatorial e índice de confiabilidade.

Verificou-se, por meio de regressões logísticas, binária e ordinal, que o ceticismo profissional, seja enquanto estado ou traço de personalidade, não tem efeito significativo sobre a propensão do auditor a executar todos os procedimentos de auditoria disponíveis ao analisar uma divergência em resposta de circularização, apenas em um dos modelos, ao se incluir variável de



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



moderação entre traço e estado cético é que o estado mental cético se mostra positivamente significativo enquanto a moderação tem impacto negativo. Já no que diz respeito à decisão sobre a necessidade de recomendação de ajuste ao cliente, o traço cético mostrou ter impacto significativo em todos os modelos enquanto o estado cético novamente é significativo apenas no modelo em que é incluída a moderação entre traço e estado cético, quando mais uma vez esta moderação tem efeito negativo, confirmando que auditores naturalmente mais céticos sofrem menor impacto da ativação do estado cético sobre sua tomada de decisão.

Com relação à pressão para concluir seus procedimentos em menor tempo, ao contrário dos resultados de diversas pesquisas anteriores, verificou-se efeito positivo do *time pressure* sobre a execução de ambos os procedimentos de auditoria disponíveis no caso. Há uma possível explicação para este resultado: o tempo destinado à realização da tarefa, ainda que menor que o tempo destinado ao grupo com baixa pressão de tempo (10 minutos x 20 minutos) não foi visto como tão desafiador a ponto de prejudicar a coleta de evidências. Seguindo os achados de Choo (1995), que verificou que entre um nível baixo a moderado de stress, causado pela pressão de tempo, há efeito positivo sobre a performance dos auditores, com queda de performance apenas quando esta pressão de tempo sobe de moderada para alta.

No que diz respeito às variáveis de controle, constatou-se que a experiência profissional tem impacto positivo na decisão de recomendar ajuste do saldo contábil divergente, com auditores com mais de um ano de experiência tendo desempenho significativamente melhor que os profissionais que estão em seu primeiro ano de atuação na área.

Ao se desdobrar a escala de traço de personalidade cético em seus seis componentes, conforme Hurtt (2010), verificou-se que apenas a característica *busca por conhecimento* tem efeito sobre a chance do auditor recomendar ajuste de auditoria ao saldo distorcido de contas a receber, demonstrando que sejam mais interessados e curiosos, tem um maior desejo de investigar e avaliar novos argumentos e informações em seu processo de tomada de decisão.

Esta pesquisa pode contribuir na tentativa de desemaranhar os efeitos de dois importantes aspectos que formam o ceticismo profissional de auditores – o traço de personalidade e o estado mental – no sentido de demonstrar às firmas de auditoria e aos reguladores, qual o foco a ser dado no recrutamento e desenvolvimento profissional de auditores no que diz respeito ao ceticismo profissional: contratar auditores com tendência a atuar de forma cética, treinar seus auditores e estabelecer políticas com o fim de ativar seu estado mental cético durante a execução dos trabalhos de auditoria ou realizar ambas estas atividades de modo a selecionar auditores disposicionalmente céticos e treiná-los para que estejam com a mente alerta e crítica durante a análise de evidências de auditoria e à tomada de decisões durante a realização dos trabalhos.

REFERÊNCIAS

- Alderman, C.; Dietrick, J. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 1, n.2, p. 54-68.
- Al-Qatamin, K. I. (2020) The Impact of time pressure on the audit quality: a case study in Jordan. **IOSR Journal of Business and Management**, v. 22, n. 1, p. 8-16.
- Bennett, G. Hatfield, R.; (2013) The Effect of Social Mismatch between staff auditors and cliente management on the collection of audit evidence. **The Accounting Review**, v. 88, n. 1, p. 31-50.
- Braun, R. L. (2000) The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. **Accounting, Organization and Society**, v. 25, n. 3, p. 243-259.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



- Carpenter, T. D., Reimers, J. L.; (2013) Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Behavioral Research in Accounting*; Vol. 25, n. 2, p. 45–69.
- Digman, J. M. (1990). Personality structure: Emergence of the five-factor model. *Annual Review of Psychology* v. 41, n.1, p. 417-440.
- Farag, M. S.; Elias, R. Z. (2012). The impact of accounting students' professional skepticism on their ethical perceptions of earnings management. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* v. 16, p. 185–200.
- Financial Reporting Council – FRC (2012) Disponível em: [www.frc.org.uk/document-library/apb/2012/briefing-paper-professional-scepticism-\(march-2012\)](http://www.frc.org.uk/document-library/apb/2012/briefing-paper-professional-scepticism-(march-2012))
- Glover, S. M.; Prawitt, D. F. (2013) Enhancing Auditor Professional Skepticism. Disponível em: <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>
- Griffith, E. E.; Hammersley, J. S.; Kadous K.; Young, D. (2015) Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research* v. 53, n. 1, p. 49-77.
- Haveroth, J.; Cunha, P. R. (2017); Influência do estresse ocupacional no ceticismo profissional de auditores independentes. In: XII Congresso ANPCONT, João Pessoa, PB, Brasil.
- Hurt, R. K.; (2010) Development of a Scale to measure Professional Skepticism. *Auditing: a journal of practice & theory*. Vol. 29, n. 1, p. 149-171.
- International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA (2018). Report of the fees working group. Disponível em: <<https://www.ethicsboard.org/system/files/meetings/files/Agenda-Item-3A-Report-of-the-Fees-Working-Group.pdf>>
- International Federation of Accountants – IFAC (2008). International Standard on Auditing 200. Disponível em: <www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A060_ISA_200.pdf>
- International Federation of Accountants – IFAC (2017) Toward Enhanced Professional Skepticism. Disponível em: www.ifac.org/publications-resources/toward-enhanced-professional-skepticism
- International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR (2016). Report on 2015 Survey of Inspection Findings. Disponível em: www.ifiar.org/publications/inspection-report-2015
- International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR (2017). Report on 2016 Survey of Inspection Findings. Disponível em: www.ifiar.org/publications/inspection-report-2016
- International Organization of Securities Commissions – IOSCO (2016). Survey Report on Audit Committee Oversight of Auditors. Disponível em: www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS248.pdf
- Lambert, T., Jones, K., Brazel, J. Showalter, D. (2017) Audit time pressure and earnings quality: An examination of accelerated filings. *Accounting, Organization and Society*, v. 58, p. 50-66.
- Popova, V. (2013) Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal* Vol. 28 N.2, p. 140–160.
- Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2012) Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No. 10. Disponível em: https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf
- Quadackers, L., Groot, T.; Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research* Vol. 31, N. 3, p. 639-57.
- Rasso, J. T. (2015) Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluation of Complex Estimates. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 46, p. 44-55.
- Robinson, S. N. (2011) An experimental examination of the effects of goal framing and time pressure on auditors professional skepticism. *Tese de doutorado* (ciências contábeis), University of North Texas.
- Robinson, S. N.; Curtis, M. B.; Robertson, J. C. (2017). Disentangling the trait and state components of professional skepticism: Specifying a process for state scale development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 37, N. 1, p. 215-235.
- Rohenkohl, L. B.; Cunha, P. R. (2018) Influência da Satisfação no Trabalho na Relação entre o Traço Cético e o Comportamento Cético de Auditores Independentes. In: XVIII USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brasil.
- Sampaio, G. L.; Cunha, P.R. (2018) Influência do estado de humor na relação entre o ceticismo profissional e o julgamento e tomada de decisão dos auditores independentes. In: XVIII USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brasil.