

EFEITO DA PRESSÃO DE TEMPO E DO CETICISMO PROFISSIONAL SOBRE O JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DE AUDITORES

EFFECT OF TIME PRESSURE AND PROFESSIONAL SKEPTICISM ABOUT THE JUDGMENT AND DECISION-MAKING OF AUDITORS

Thiago Macedo Pereira Matos
Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ¹
thiagompmatos@gmail.com

Rafael de Lacerda Moreira
Universidade Federal do Espírito Santo – UFES²
rafaeldelacerdamoreira@gmail.com

Odilanei Moraes dos Santos
Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ¹
profodilanei@gmail.com

Resumo: O objetivo foi 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 deles. Foi realizado um experimento com 47 auditores em início de suas carreiras, com a manipulação da pressão de tempo para conclusão dos trabalhos e o estado cético dos participantes. Mediú-se o traço cético via escala de Hurtt e aplicou-se regressões logísticas (univariada e ordinal). Os resultados indicam que auditores pressionados a concluir seu trabalho em menor tempo tiveram maior propensão a executar todos os procedimentos de auditoria. O estado mental cético e a experiência profissional aumentam a probabilidade de o auditor recomendar ajuste de um saldo contábil distorcido, o mesmo ocorrendo quando se interage o estado cético com a pressão de tempo. 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. Os resultados

¹ Universidade Federal do Rio de Janeiro — Botafogo – CEP 22290-240 - Rio de Janeiro (RJ) - Brasil

² Universidade Federal do Espírito Santo – Goiabeiras – CEP 29075-910 – Vitória (ES) - Brasil

Este é um artigo de acesso aberto, licenciado por Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0), sendo permitidas reprodução, adaptação e distribuição desde que o autor e a fonte originais sejam creditados.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

reforçam ainda 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; Escala de Hurttt.

Abstract: The aim was to evaluate how the judgment and decision-making of auditors is affected by time pressure and professional skepticism, be it personality trait, mental state, or a combination of these elements. An experiment was carried out with 47 auditors at the beginning of their careers, in which the time pressure for completion of the work in the audited area and the skeptical state of the participants were manipulated. The skeptical trait was measured via the Hurttt scale and logistic regressions (univariate and ordinal) were applied. The results indicate that auditors pressured to complete their work in a shorter time were more likely to perform all audit procedures. The skeptical mental status and professional experience increase the likelihood that the auditor recommending adjustment a distorted book balance and the same occurring when the skeptical state interacts with the time pressure. The skeptical trait interacts with the skeptical state, making the effect of activating the skeptical mental state on evidence gathering to be lower in auditors with more skeptical personality. The results also reinforce the importance of professional skepticism for the quality of the audit and contrast with previous research regarding the threat that time pressure would bring to the sufficiency of audit evidence collection.

Keywords: Professional skepticism; Time pressure; Hurttt Scale.

1 Introdução

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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 e afirmam que o mesmo pode ser ativado momentaneamente por meio de *prompts* aplicados quando da realização dos procedimentos de auditoria.

Há, ainda, modelos de ceticismo profissional, como o de Nelson (2009) e de Hurtt (2010) que demonstram a coexistência e a importância das duas facetas desse 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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

auditoria, redução da atenção do auditor a aspectos qualitativos (Alderman e Dietrick, 1982; Braun, 2000; Lambert et al, 2017; Al-Qatamin, 2020).

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?**

Considerando que a pressão de tempo e o ceticismo profissional 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 pressão de tempo e pelo ceticismo profissional, sendo que ao se referir ao ceticismo profissional, busca verificar o efeito tanto o ceticismo como um traço de personalidade, como sendo um estado mental.

Os resultados da pesquisa 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 quanto 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 têm, 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 respostas às preocupações emanadas por investidores, credores, governos e demais usuários das demonstrações contábeis.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Em 2015, os emissores de normas da Federação Internacional dos Contadores (IFAC), o *International Auditing & Assurance Standards Board* (IAASB), *International Ethics Standards Board* (IESBA) e *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), formaram um grupo de trabalho cujo objetivo era 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. Este grupo de trabalho publicou um resumo das principais observações captadas em *feedback* formal e informal às suas consultas públicas, assim como em pesquisas acadêmicas, ressaltando: (a) que um maior entendimento dos negócios, cada vez mais complexos, é fundamental para o exercício do ceticismo profissional do auditor; (b) fatores ambientais podem influenciar a habilidade de o auditor exercer seu ceticismo; (c) traços de personalidades e vieses tem um papel essencial nesse contexto; (d) educação e treinamento dos profissionais aliado ao tom da alta administração das firmas influenciam a aplicação do comportamento esperado do auditor e (e) que os demais *stakeholders* devem ajudar a cultivar uma mente céтика no âmbito da auditoria (IFAC, 2017).

Esta preocupação dos reguladores reforçou ainda mais a necessidade de a 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 céítico 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 céítico do auditor que, por sua vez, leva à tomada de uma atitude céтика. 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).

Já Hurttt (2010), desenvolveu um *framework* do ceticismo profissional em que ele, enquanto traço de personalidade, influencia a mente (*mindset*) céтика do auditor, moderada pelo estado mental céítico e por outras variáveis de moderação (como circunstâncias do trabalho de auditoria), que por sua vez leva ao

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

comportamento cético. Além do *framework*, Hurttt 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, agregadas em seis dimensões: mente questionadora; suspensão de julgamento; busca por conhecimento; compreensão interpessoal; autonomia e autoestima, que juntas formam a base da escala de traço cético (Hurttt, 2010).

Baseados na escala de Hurttt (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 considerá-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 Hurttt 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 Hurttt, 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 Hurttt, 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,

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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, com base nos resultados dessas pesquisas anteriores, assim como os 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 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:

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 que se utilizam dessa abordagem tratam das duas fontes de pressão de tempo: a preocupação em concluir o trabalho dentro 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.

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.

O estudo de Svanström (2016) testou a associação entre pressão do tempo, atividades de treinamento e comportamento disfuncional do auditor em pequenas empresas de auditoria. Com base nas respostas obtidas de 235 auditores certificados da Suécia, os resultados mostraram que a pressão do tempo percebida está positivamente associada ao comportamento disfuncional do auditor. Esses achados sugerem que a qualidade da auditoria fica em risco quando os auditores experimentam alto níveis de pressão de tempo.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 a emissão de seu 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 da pressão de tempo sobre a análise de saldos e transações complexas e sobre a discussão de ajustes de auditoria.

Al-Qatamin (2020) realizou uma *survey* com auditores da Jordânia e encontrou 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 humano: uma visão

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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, assim, 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

Para cumprir ao objetivo de pesquisa, utilizou-se de um experimento e recorreu-se a uma amostra com auditores *trainees* e assistentes de auditoria. A estratégia para acessar os respondentes foi por acessibilidade, com base em contatos no LinkedIn®, semelhante a Cunha, Silva, Peyerl e Haveroth (2019), com a diferença de que se buscaram auditores em início de carreira. Como resultado, obteve-se respostas ao experimento modelado na plataforma Qualtrics de 47 *trainees* e assistentes de auditoria.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Esses auditores tinham que avaliar uma divergência em uma resposta de circularização de clientes (confirmação externa), 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 as informações sobre a companhia auditada, visualizar a carta de circularização e a resposta do cliente contendo uma divergência, é então solicitado ao participante que tome as seguintes decisões (tarefas):

I. Escolher qual o 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, o auditor deveria 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*) em que se 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 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.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 $p > 0,05$). O resumo das variáveis demográficas pode ser observado na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1

Apresenta os resultados das variáveis demográficas da pesquisa.

Sexo	Masculino	16
	Feminino	31
Idade	Média	≈ 24 anos
Experiência (anos)	Até 1	30
	> 1 e ≤ 2	12
	> 2	5
Porte da firma	Big4	31
	Não Big4	16
Formação	Contadores	35
	Não contadores	12

Fonte: Dados da pesquisa.

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:

$$P(Decisão) = \frac{1}{1 + e^{-\beta_0 - \beta_1 X}}$$

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

$$1 + e^{-g(x)}$$

$$g(x) = \beta_0 + \beta_1 State\ PS + \beta_2 Trait\ PS + \beta_3 Time\ Pressure + \beta_4 Experience + \beta_5 Big4 + \beta_6 Accountant + v_i$$

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;

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.

Para avaliar a decisão ii, acerca da realização de procedimentos de auditoria, considerando que há

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 equação 2.

$$Procedures = \frac{1}{1 + \exp(\beta_1 StatePS + \beta_2 TraitPS + \beta_3 TimePressure + \beta_4 Experience + \beta_5 Big4 + \beta_6 Accountant)}$$

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. As demais variáveis já foram 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 formas diferentes 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*, de modo que o intervalo da variável pode variar entre 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-se 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. Conforme pode ser observado na Tabela 2, as estatísticas descritivas demonstram nível médio desse traço, muito próximo ao verificado em outras pesquisas, cerca de 137,34

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

(135,40 em Hurtt (2010); 131,50 em Popova (2012); 133,09 em Quadackers et al (2014); 134,61 em Wolfe et al (2014) e 129,71 em Rasso (2015)).

Tabela 2

Apresenta os resultados da estatística descritiva das dimensões da Escala de Hurttt.

Dimensão	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Mente Questionadora	16	27	21,92	2,95
Suspensão de julgamento	18	28	23,15	2,45
Busca por conhecimento	22	30	26,54	2,37
Compreensão interpessoal	14	30	22,95	3,44
Autonomia	15	28	21,08	3,46
Autoestima	12	29	21,56	3,31
Escala de Hurttt (30 itens)	117	163	137,21	10,42

Fonte: Dados da pesquisa.

Obs.: Os dados apresentados já consideram a reversão das perguntas com sentido contrário da escala de Hurttt (2010).

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, conforme pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3

Apresenta do resultado da formação das dimensões da Escala de Hurttt.

Dimensão	Questões conforme escala	Questões eliminadas na formação da dimensão	A
Mente Questionadora	Q7, Q13, Q18, Q24 e Q28	Q7 e Q28	0,721
Suspensão de julgamento	Q3, Q9, Q20, Q22 e Q27	Q3 e Q9	0,632
Busca por conhecimento	Q4, Q8, Q15, Q23 e Q29		0,782
Compreensão interpessoal	Q5, Q11, Q14, Q26 e Q30		0,787
Autonomia	Q1, Q10, Q16, Q19 e Q25	Q19	0,714

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Autoestima	Q2, Q6, Q12, Q17 e Q21	Q17	0,809
------------	------------------------	-----	-------

Fonte: Dados da pesquisa.

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 2^a ordem, que será utilizado como segunda opção para a variável **Trait PS**. O fator de 2^a ordem obteve $\alpha = 0,5160$ e, excetuando a dimensão “Suspensão de julgamento”, todas as cargas fatoriais foram maiores que 0,50.

Apesar de a dimensão Suspensão de Julgamento não ter carga fatorial alta na formação do fator de 2^a 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 4.

Tabela 4

Apresenta os resultados da média e da matriz de correlação para ceticismo como traço.

n	Variáveis	Média	1	2	3	4	5	6	7
1	Trait PS (continua)	137,34							
2	Trait PS (fatorial)	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 (continua) 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 4 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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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.

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.

3.2 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 Equação 2 descrita na metodologia, chegando-se aos resultados apresentados na Tabela 5.

Tabela 5

Apresenta os resultados do 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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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			
Constante	-1,3440	-1,6202	9,6198
 cut2			
Constante	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 R^2 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.

Esse resultado vai de encontro ao apresentado em Lambert et al. (2017) de que a pressão de tempo tem a potencialidade de prejudicar a qualidade das demonstrações contábeis, ou seja, que a qualidade da auditoria fica em risco quando os auditores experimentam alto nível de pressão de tempo, conforme Svanström (2016).

O ceticismo não se mostrou significativo para fins da tomada de decisão, conforme o experimento, seja quanto traço de personalidade (H1a), seja como estado mental (H2a), o que faz com que se rejeite as respectivas hipóteses de pesquisa, ou seja, de que auditores com alto nível de traço cético tem maior probabilidade de executar mais procedimentos de auditoria e que os auditores com estado cético ativado têm maior probabilidade de executar todos os procedimentos de auditoria disponíveis.

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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 significativo e com sinal negativo.

Esses resultados denotam 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. Além disso, mostras também 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.

Os resultados estão em linha com Robinson, Curtis e Robertson (2017) de que a pressão por prazo e as contradições das evidências obtidas são determinantes do estado cético do auditor, em especial do relacionamento entre o estado cético e o julgamento cético.

Percebe-se um aumento no Pseudo R² 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 5, 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 significante e demonstra que a pressão de tempo aumenta em 32,8% a probabilidade de o auditor realizar todos os procedimentos, conforme resultados apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

Apresenta dos resultados do efeito marginal das variáveis para auditores que realizaram todas as tarefas.

Variável	dy/dx
StatePS +	0,171
TraitPS	0,001
Time Pressure +	0,328**
Experience	0,037
Big4 +	0,117
Accountant +	-0,111

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: [†] dy/dx é para a alteração discreta da variável binária de 0 para 1. ** $p < 0,05$.

3.3 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 Equação 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.

Aplicando-se o modelo conforme descrito na metodologia, chegou-se aos resultados apresentados na Tabela 7.

Tabela 7

Apresenta dos resultados do logit para a decisão de executar o ajuste (Decisão).

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
StatePS	-0,7340	-2,9464	49,470**
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**
Constante	-22,6765**	-23,8677**	-66,46**
<i>N</i>	47	47	47
LR chi2	16,09	21,48	23,70
Prob > chi2	0,0133	0,0031	0,0013
Pseudo R ²	0,3014	0,4022	0,4437
Estat gof	0,8543	0,9067	0,9351
Clas. Correta	0,7234	0,8085	0,8085
Sensitividade	0,8857	0,8571	0,9143
Especificidade	0,2500	0,6667	0,5000
Área ROC	0,8476	0,8857	0,9167

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: ** $p < 0,05$.

Na Tabela 7, em relação ao Modelo 1, verifica-se que o ceticismo profissional enquanto traço de personalidade e a experiência profissional são significativos ao nível de 5%, ambos com coeficiente

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 e a propor ajuste, em linha com o proposto na hipótese H1b.

Esse resultado tem respaldo em Sampaio e Cunha (2018), que confirmaram que auditores com maior nível do traço cético, medido por meio da escala de Hurtt, apresentam julgamentos mais céticos. Contudo, quanto ao estado cético, outra variável de interesse na pesquisa, os resultados indicam que ele não se mostrou significativo para fins desta tomada de decisão, não confirmando o proposto na hipótese H2b de que os auditores com estado cético ativado têm maior chance de recomendar ajuste à companhia auditada.

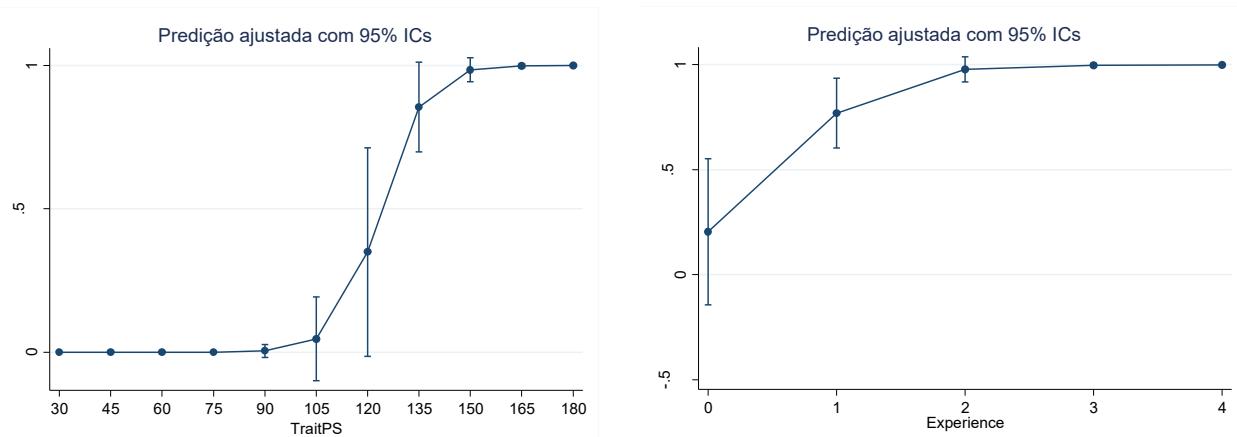
A razão de chance da variável *TraitPS* foi de 1,17, o que demonstra que a cada aumento de 10 pontos na escala de ceticismo, equivalente a um desvio padrão, se aumenta em 17% a probabilidade de o auditor realizar o ajuste. Por sua vez, a razão de chance da variável *Experience* foi 12,97, o que demonstra 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.

Figura 1

Apresenta o efeito marginal das variáveis *TraitPS* no primeiro gráfico e *Experience* na correção do saldo, no segundo gráfico.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores



Fonte: Dados da pesquisa.

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 com 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 o traço cético e a experiência se mantêm 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 de que, quando o auditor está em estado cético, a pressão de tempo aumenta significativamente a possibilidade de ajuste,

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

conforme pode ser visualizado na Figura 2, resultado oposto ao estabelecido na hipótese H4b, de que ativar o estado cético dos auditores reduz o efeito da pressão de tempo sobre a propensão a recomendar ajuste à companhia auditada.

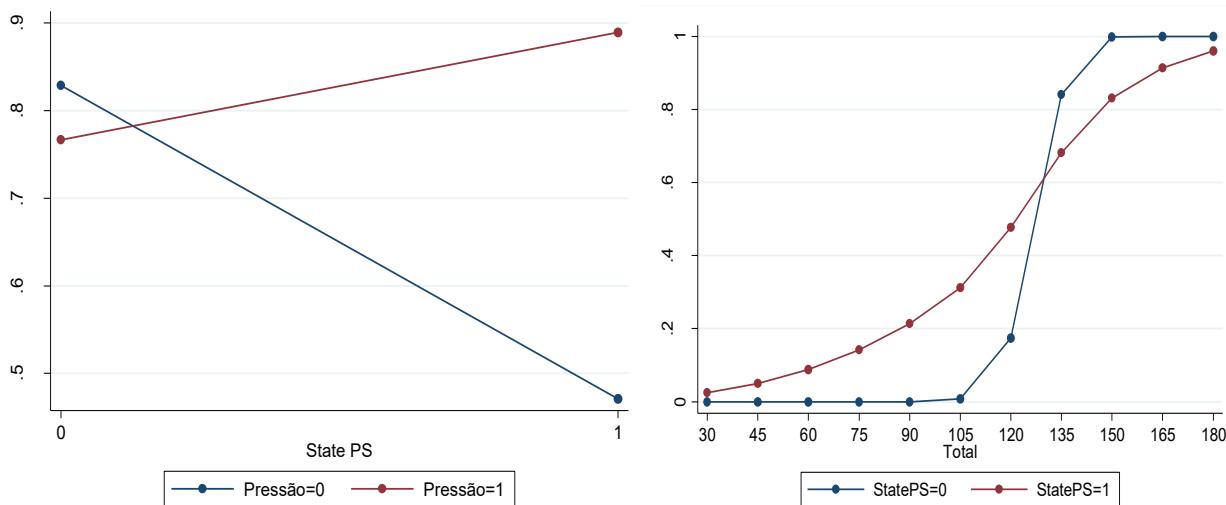
Assim, os resultados deste estudo reforçam a importância do ceticismo profissional para a qualidade da auditoria e contrastam com pesquisas anteriores no que diz respeito à ameaça que a pressão de tempo traria à suficiência da coleta de evidências de auditoria.

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 foi plotado na Figura 2.

Figura 2

Apresenta, no primeiro gráfico, o efeito moderador entre *Time Pressure* e no segundo, o efeito moderador entre *StatePS TraitPS* e *StatePS*.



Fonte: Dados da pesquisa.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 7, 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 pelas seis dimensões da escala de Hurtt (2010), chegando-se aos seguintes resultados apresentados na Tabela 8.

Tabela 8

Apresenta os resultados do logit para a decisão de executar o ajuste (Decisão), considerando as 6 dimensões da escala de Hurtt (2010) para ceticismo.

	M1	M2
StatePS	-2,4486	-9,078
Time Pressure	3,3039	-0,178
<i>Busca por conhecimento</i>	6,6496**	7,641**
<i>Suspensão de julgamento</i>	-0,0271	0,166
<i>Mente Questionadora</i>	0,2386	0,349
<i>Compreensão interpessoal</i>	-1,0457	-0,689
<i>Autoestima</i>	-0,9952	0,556
<i>Autonomia</i>	1,0739	1,218
Experience	3,9044	9,895
Big4	-0,2116	-1,312
Accounting	-0,7794	-1,259
Time Pressure * StatePS	-	7,691
Constante	-32,7456	-49,08
<i>N</i>	44	44
LR chi2	24,35	29,09
Prob > chi2	0,0113	0,0038

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

<i>Pseudo R²</i>	0,5163	0,6165
<i>Estat gof</i>	0,7951	0,4215
<i>Clas. Correta</i>	0,8864	0,9318
<i>Sensitividade</i>	0,9118	0,9412
<i>Especificidade</i>	0,8000	0,9000
<i>Área ROC</i>	0,8119	0,8833

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Foram eliminados três respondentes que foram classificados como *outliers* ($\text{dbeta} > 3$). ** $p < 0,05$.

Verifica-se que estes modelos alternativos têm poder preditivo maior, em comparação aos modelos da Tabela 7 anteriormente apresentados. Na Tabela 8, 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 significante ao nível de 5% foi a *Busca por conhecimento*, uma das dimensões do traço natural de ceticismo. O sinal dessa variável é positivo, 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 significante nesse modelo.

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.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 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 de tempo 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. Segundo 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 de o 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

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

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 desenvolvimento profissional de auditores no que diz respeito ao ceticismo profissional.

De forma prática, tem potencial para contribuir no processo de recrutamento, visando a contratação de auditores com tendência a atuar de forma céтика, treinar seus auditores e estabelecer políticas com o fim de ativar seu estado mental céítico durante a execução dos trabalhos de auditoria, de modo a selecionar auditores disposicionalmente céíticos 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*, 1(2), 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*, 22(1), 8-16.
- Bennett, G., & Hatfield, R. (2013). The effect of social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, 88(1), 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*, 25(3), 243-259.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: the effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69.
- Cunha, P. R., Silva, C. T., Peyerl, D. A., & Haveroth, J. (2019). Influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional de auditores independentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(1), 1-14.
- Digman, J. M. (1990). Personality structure: emergence of the five-factor model. *Annual Review of Psychology*, 41, 453-479.

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Psychology, 41(1), 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*, 16, 185–200.

Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 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.

Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*. 29(1), 149-171.

International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA. (2018). Report of the fees working group. Retirado de <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. Retirado de www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A060_ISA_200.pdf

International Federation of Accountants – IFAC. (2017). Toward enhanced professional skepticism. Retirado de www.ifac.org/publications-resources/toward-enhanced-professional-skepticism

Lambert, T., Jones, K., Brazel, J., & Showalter, D. (2017). Audit time pressure and earnings quality: an examination of accelerated filings. *Accounting, Organization and Society*, 58, 50-66.

Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140–160. Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-57.

Rasso, J. T. (2015). Construal instructions and professional skepticism in evaluation of complex estimates. *Accounting, Organization and Society*, 46, 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*

Efeito Da Pressão De Tempo E Do Ceticismo Profissional Sobre O Julgamento E Tomada De Decisão De Auditores

Practice & Theory, 37(1), 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.

Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms. International Journal of Auditing, 20(1), 42-51.
<https://doi.org/10.1111/ijau.12054>

Submetido: 04/11/2021

Aceito: 07/08/2025