

ARTIGO

Influência dos Fatores Confiança, Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria

Cleston Santos¹cleston.alexandre@hotmail.com |  0000-0001-7014-6644Paulo Cunha^{2,3}pauloccsa@furb.br |  0000-0001-5805-9329

RESUMO

O estudo objetiva avaliar a inter-relação da influência dos fatores confiança (pessoal), pressão de tempo (ambiental) e complexidade (de tarefa) no julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria. Como método de pesquisa, foi utilizado o experimento, com composição fatorial 2x2x2. A amostra final foi composta por 126 auditores independentes, distribuídos em 8 grupos aleatórios. Os resultados indicam que um maior nível de confiança aumenta a propensão de o auditor realizar o ajuste contábil e que a pressão de tempo e a complexidade diminuem a propensão de ele realizar o ajuste proposto. Esses achados permitem inferir que os fatores confiança, pressão de tempo e complexidade, individual e conjuntamente, influenciam no JTD. O estudo contribui para a Teoria da Decisão Comportamental, na concepção de que as discussões sejam direcionadas para auxiliar as firmas de auditoria no entendimento do efeito conjunto e interativo dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa nas atividades profissionais e, assim, melhor planejar e estabelecer critérios sobre as condições de trabalho de auditoria.

PALAVRAS-CHAVE

Fator Pessoal Confiança, Fator Ambiental Pressão de Tempo, Fator de Tarefa Complexidade, Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria

¹Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Três Lagoas, MS, Brasil

²Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil

³Universidade do Estado de Santa Catarina, Ibirama, SC, Brasil

Recebido: 02/04/2020.

Revisado: 11/09/2020.

Aceito: 22/02/2021.

Publicado Online em: 05/11/2021.

DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2021.18.6.1>



1. INTRODUÇÃO

Pelo fato de o julgamento e tomada de decisão (JTD) envolver o poder de escolha, o auditor tem sido considerado um elemento fundamental para os preparadores de informações contábeis, pois certifica a qualidade e a confiabilidade dos relatórios contábeis, principalmente em um sistema baseado em princípios (Ussahawanitchakit, 2012). A predominância do julgamento da auditoria está em torno do julgamento do auditor no que diz respeito ao risco de auditoria e à materialidade na realização de seus procedimentos (Poonpool & Chanthinok, 2011).

É rotina nessa atividade os profissionais lidarem com tarefas de níveis de dificuldades cada vez maiores, seja no processo de planejamento, desenvolvimento ou conclusão (Snead & Harrell, 1991; Trotman, 1998; Grenier et al., 2018). Os desafios têm se intensificado, sobretudo, por fatores que envolvem a natureza do trabalho, como dificuldades das tarefas, bem como aspectos de recursos ou mão de obra inadequados, incertezas, pressões da atividade profissional, entre outros (Trotman, 1998; Mohd-Sanusi & Mohd-Iskandar, 2006). Nesse sentido, Trotman (1998) argumenta que os desafios em torno da atividade de auditoria podem resultar em ausência de consenso e imprecisão entre os auditores, afetando negativamente a qualidade do julgamento e tomada de decisão.

Tendo em vista a melhoria do processo de julgamento e tomada de decisão, as pesquisas desenvolvidas nesse contexto têm explorado diversos aspectos da literatura de auditoria e contabilidade, o que resulta em questionamentos sobre a oportunidade de classificar os aspectos discutidos em fatores pessoais, ambientais e de tarefas, além de gerar reflexões sobre possíveis interações entre os fatores (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). De acordo com Libby e Luft (1993), Mala e Chand (2015), Trotman, Bauer e Humphreys (2015) e Grenier et al. (2018), há diferenças no julgamento e tomada de decisão para diferentes processos cognitivos adotados como resultado dos fatores pessoais, ambientais e de tarefas inerentes às atividades de auditoria.

Ao discutir apenas um fator, seja ele pessoal, ambiental ou de tarefa, o seu impacto tem sido identificado no julgamento e tomada de decisão, porém isso não indica que a intensidade e o sentido dessa influência sejam iguais quando esses fatores são observados em conjunto. Como há evidências de que os fatores pessoais, ambientais e de tarefas, individualmente, afetam o julgamento e tomada de decisão, quando analisados de forma conjunta e interativa, podem intensificar, atenuar ou, até mesmo, mudar o sentido da influência quando analisados isoladamente.

Confiança (fator pessoal), pressão de tempo (fator ambiental) e complexidade (fator de tarefa) são fatores que têm apontado indícios de influência individual no processo que envolve o julgamento e tomada de decisão em auditoria. A confiança, como fator pessoal, é caracterizada como a crença de que outra pessoa possa desempenhar ações que representem resultados positivos para a primeira e, também, que a última não agirá de forma inesperada, trazendo resultados negativos à outra (Anderson & Narus, 1990). Tendo em vista um JTD mais consistente, profissionais buscam trocar conselhos com um ou mais colegas de confiança (Harvey & Fischer, 1997; Kennedy et al., 1997; Han et al., 2011).

A pressão de tempo faz com que o profissional de auditoria tenha que realizar julgamento e tomada de decisão de forma rápida, o que tende a impactar no aumento da dificuldade e erro de JTD e, assim, afetar de forma negativa a qualidade dos trabalhos (Bamber & Bylinski, 1987; Gundry & Liyanarachchi, 2007; Svanström, 2016). A complexidade também tende a aumentar a dificuldade e a incerteza no JTD em auditoria, prejudicando a qualidade dos trabalhos (Bonner, 1994; Tan & Kao, 1999; Alissa et al., 2014). Nesse contexto, surge como objetivo avaliar a influência da inter-relação dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria.

A originalidade do estudo está em atribuir uma nova visão para analisar a qualidade do julgamento e tomada de decisão em auditoria, representada pela avaliação conjunta da influência dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa no julgamento e tomada de decisão em auditoria. A literatura carece de estudos que explorem os três fatores conjuntamente, pois não é apenas um que exerce influência no JTD. A direção ou a força de um fator analisado de forma isolada pode ser diferente da observação da influência conjunta. Ainda, como são fatores inerentes à atividade profissional do auditor, precisam ser considerados conjuntamente. O julgamento e tomada de decisão é imprescindível para a auditoria, já que, constantemente, esses profissionais formam opiniões, criam alternativas de modo a realizar escolhas para opinar sobre o conjunto das demonstrações contábeis analisadas.

A pesquisa em julgamento e tomada de decisão em auditoria tem como propósito principal compreender julgamentos e decisões individuais e de grupo, uma vez que todo o processo dos trabalhos de auditoria é repleto de julgamentos de natureza profissional, caracterizados pelas evidências comuns à necessidade de julgamentos diante das Normas Internacionais de Auditoria (Trotman, Tan & Ang, 2011). O estudo nesse campo tem focado nas potenciais implicações de melhorias de políticas em áreas, como desenvolvimento e modificações de métodos de auditoria, padrões e procedimentos, abordagens para treinamento e supervisão e criação de formas de ajudas decisórias (Boritz, 1985; Mala & Chand, 2015).

Para a presente pesquisa, foi adotado o experimento como método de operacionalização, e isso permite a identificação e controle das ameaças às validades interna e externa e, por conseguinte, a eliminação da influência de variáveis estranhas. O experimento contribui para a manipulação direta e controle das variáveis em discussão, permitindo a observação do julgamento e tomada de decisão dos participantes em cenários condizentes com a atividade desempenhada pelo auditor no seu dia a dia.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO

O JTD envolve a formação de ideia diante dos elementos que fazem parte do atual cenário, bem como a escolha entre as alternativas possíveis para a conclusão de uma atividade pré-planejada. Na área da Psicologia Cognitiva, o julgamento e tomada de decisão são tratados como processos diferentes, mas inter-relacionados, sendo que o julgamento remete à análise das opções de escolhas disponíveis, enquanto a tomada de decisão exige a escolha de uma das opções analisadas (Plous, 1993; Tversky & Kahneman, 1981). Dessa forma, o estudo sobre JTD em auditoria visa analisar e observar fatores que possam impactar na melhoria e qualidade dos trabalhos de auditoria (Trotman, Tan & Ang, 2011).

Em função dos mais variados estudos sobre julgamento e tomada de decisão em contabilidade e auditoria e visando contribuir para melhorar a qualidade das decisões finais, Bonner (1999) apresentou uma estrutura na qual classifica os estudos em três categorias: fator pessoal, ambiental e de tarefa. Com essa categorização, variáveis no contexto de julgamento e tomada de decisão podem ser exploradas e compreendidas com maior profundidade.

Bonner (1999) argumenta que estudos com abordagem em julgamento e tomada de decisão nessa área têm analisado, isoladamente, elementos que apresentam características de fatores pessoal, ambiental e de tarefa. A partir da discussão de Bonner (1999), autores como Mala e Chand (2015) e Trotman et al. (2015) realizaram estudos de revisão de literatura e, com base em achados de estudos anteriores, também iniciaram reflexões sobre a inter-relação das perspectivas pessoais,

ambientais e de tarefas. De acordo com Bonner (1999), Mala e Chand (2015) e Trotman et al. (2015), a análise da inter-relação das perspectivas pessoais, ambientais e de tarefas no julgamento e tomada de decisão é necessária.

2.2 Fatores Confiança, Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão

No processo de julgamento e tomada de decisão, fatores pessoais, ambientais e de tarefas podem ser determinantes para impactar a qualidade do trabalho final do auditor (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). Fundamentada na Teoria da Decisão Comportamental, a Heurística da Ancoragem pode ajudar na análise da influência dos fatores pessoais, ambientais e de tarefas no julgamento e tomada de decisão, por possuir elementos explicativos do JTD (Tversky & Kahneman, 1974; Kahneman, 2003). As heurísticas correspondem à simplificação dos processos mentais de busca, o que inclui a seleção e a análise de informações para a tomada de decisão.

As Heurísticas têm como parâmetro a limitação de informações disponíveis e como propósito a identificação do melhor resultado para o problema em questão (Tversky & Kahneman, 1974). Por meio da Heurística da Ancoragem, o JTD é realizado a partir de um ajuste de um auxílio ou parâmetro inicial, como um valor ou informação aproximada que surge facilmente na mente dos profissionais (Tversky & Kahneman, 1974; Morris, 1993; Plous, 1993). Esse auxílio, ou parâmetro inicial, pode ser uma ajuda de decisão, como um conselho advindo de algum colega de trabalho de confiança, por exemplo.

Para avaliar a influência da inter-relação dos fatores no julgamento e tomada de decisão (JTD), como fator pessoal foi definida a confiança; como fator ambiental, a pressão de tempo; e como fator de tarefa, a complexidade. Entende-se que o nível de confiança influencia no JTD do auditor. A literatura mostra que a confiança contribui para a redução da incerteza (Mayer et al., 1995). Observa-se, também, que há presença de confiança entre auditores que recebem ajuda de colegas auditores com quem há compartilhamento de vínculo social, o que pode contribuir para redução de incertezas dos processos (Kennedy et al., 1997; Kadous et al., 2013).

É rotina a realização de trabalhos de auditoria em grupos de profissionais. Quando esses grupos possuem profissionais de auditoria que são colegas com laço social forte, a confiança pode aparecer por meio de expectativas de conselhos trocados, os quais podem ser absorvidos mais facilmente, bem como analisados com maior profundidade, servindo, ainda, como um parâmetro para o julgamento e tomada de decisão final (Mayer et al., 1995; Harvey; Fischer, 1997; Kadous et al., 2013). De acordo com Harvey e Fischer (1997) e Kennedy (1998), a presença de confiança em conselhos recebidos de colegas de trabalho possibilita considerar outras opiniões para o JTD, e isso contribui para o aumento da qualidade do trabalho final. Esse conselho recebido pode ser considerado como um auxílio de decisão, como uma heurística da ancoragem, simplificando o processo de JTD. As implicações de recomendações em decisão podem ser úteis no desenvolvimento e implementação de ajudas decisivas, inteligentes e eficazes.

De acordo com DeZoort et al. (2003), a incerteza enfraquece o argumento de materialidade do auditor, o que pode influenciar na distribuição da probabilidade em torno do valor verdadeiro da proposta ou de ajuste de materialidade em auditoria. Dessa forma, como a confiança no conselho do parceiro de auditoria impacta na redução da incerteza, e essa influência na diminuição da chance de apoio de um ajuste, espera-se que haja um maior apoio para realização de um ajuste de auditoria quando se tem confiança no conselho recebido. Para o presente estudo, o ajuste contábil na tarefa experimental foi tratado no contexto de uma discussão de baixa de recebíveis, em que ocorreu uma discordância entre dois auditores. O participante da pesquisa, diante do cenário analisado, que também envolveu materialidade, foi solicitado a decidir se apoiava ou não o ajuste.

Apesar de a confiança indicar tendência para reduzir a incerteza, a qualidade do julgamento e tomada de decisão tende a ser prejudicada em situações de pressão de tempo, em que a probabilidade de aumento de incertezas e erros podem ser maiores do que em situações sem a pressão de tempo (Bamber & Bylinski, 1987; Pierce & Sweeney, 2004; Gundry & Liyanarachchi, 2007; Svanström, 2016).

A despeito de os auditores realizarem tarefas similares em momentos diferentes, é comum a alocação de tempo ter muita discrepância entre essas tarefas semelhantes. Diante desse apontamento, Svanström (2016) argumenta que em atividades de auditoria, nas quais o tempo para finalização seja curto, a qualidade do JTD entra em risco.

Em situações de pressão de tempo, a dificuldade e a incerteza da tarefa tendem a aumentar, e isso influenciará negativamente em uma possível convicção do valor correto de um ajuste em materialidade (DeZoort et al., 2003). DeZoort et al. (2003) argumentam que, em cenários assim, o auditor enfrentará mais resistência para apoiar um ajuste.

Nesse sentido, a complexidade também tende a contribuir para o aumento da incerteza. Entende-se que a complexidade da tarefa influencia no julgamento e tomada de decisão do auditor. Conforme Bonner (1994), o aumento dos níveis de complexidade da tarefa resulta em mais informações para serem analisadas, inclusive com maior imprecisão e incerteza. Nessa situação, espera-se que a qualidade do julgamento e tomada de decisão sejam afetadas de forma negativa.

Quando há falta de consenso entre os profissionais de auditoria, a incerteza é intensificada, principalmente em cenários de elevada dificuldade com que os auditores podem se deparar ao realizarem julgamentos e tomada de decisões simultâneos para diversas tarefas de auditoria, que possuem muitas informações e procedimentos possíveis de serem adotados (Libby & Lipe, 1992; Mohd-Sanusi & Mohd-Iskandar, 2006; Alissa et al., 2014). A incerteza e a dificuldade tendem a apresentar variações ao longo das tarefas, especialmente em função de o trabalho de auditoria conviver com cenários que oscilam muito em questão de baixa e alta complexidade.

Segundo Chung e Monroe (2001), essa oscilação de cenário entre baixa e alta complexidade tem justificativa na variação entre o tipo e tamanho do saldo de conta ou grupo de contas e no montante de evidências e consistências atreladas às informações obtidas. Consoante Kahneman (1973), o grau de atenção e processamento mental exigido para o desenvolvimento de uma tarefa específica determina o seu nível de complexidade.

O desenvolvimento de estudos sobre julgamento e tomada de decisão em contabilidade e auditoria em diferentes contextos estimulou a discussão de uma categorização dessas variáveis, que identificaram achados e contribuições à literatura, propostas por Bonner (1999). A autora classificou os elementos explorados em estudos de julgamento e tomada de decisão em contabilidade e auditoria como pertencentes a fatores pessoais, ambientais ou de tarefas. Com a categorização e aprofundamento nas discussões, reflexões sobre possíveis conexões entre os fatores começaram a emergir (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015).

A literatura tem apontado evidências de diferenças nos julgamentos e tomadas de decisões para diferentes processos cognitivos adotados (Mala & Chand, 2015; Trotman, Bauer & Humphreys, 2015; Grenier et al., 2018). Conforme Mala e Chand (2015), Trotman, Bauer e Humphreys (2015) e Grenier et al. (2018), essas diferenças nos julgamentos e tomadas de decisões têm sido observadas como resultados isolados da influência de fatores pessoais, ambientais e de tarefas. As evidências de fatores isolados dão indícios de que uma análise conjunta é necessária, por exemplo, variáveis ambientais podem influenciar na quantidade de esforço, motivação e conhecimento aplicado pelo tomador de decisão, bem como impactar nas exigências das tarefas (Libby & Luft, 1993; Mala & Chand, 2015).

Conforme o contexto apresentado, com a categorização dos elementos das discussões sobre JTD em fatores pessoais, ambientais e de tarefas, autores apontaram a necessidade e a importância de inter-relação dessas três perspectivas para novos achados (Mala & Chand, 2015; Trotman, Bauer & Humphreys, 2015). As evidências da influência individual dos fatores pessoais, ambientais e de tarefas no julgamento e tomada de decisão em auditoria e da possível relação entre eles gera uma oportunidade para explorar o efeito conjunto dessas variáveis no JTD em auditoria e contribuir para a melhoria da atividade de auditoria, já que não é apenas um fator que exerce influência (Mala & Chand, 2015).

Portanto, espera-se efeito conjunto desses fatores no julgamento e tomada de decisão. O fator ambiental pressão de tempo, quando presente, tende a influenciar de forma negativa na qualidade do julgamento e tomada de decisão. A pressão de tempo pode resultar em incertezas e erros no processo de JTD, podendo ter esse efeito intensificado quando a tarefa apresenta alto nível de complexidade (Bamber & Bylinski, 1987; Bonner, 1994; Mohd-Sanusi & Mohd-Iskandar, 2006; Svanström, 2016). Como é rotina em auditoria, o desenvolvimento de trabalhos em equipes, a presença do fator pessoal confiança entre colegas, como no recebimento de conselhos, pode contribuir para a redução das dificuldades e incertezas na condução das atividades (Mayer et al., 1995; Han et al., 2011; Kadous et al., 2013).

O conselho recebido de um colega de trabalho de confiança pode ser tratado como um auxílio de decisão, como uma heurística de ancoragem. Kowalczyk, Wolfe e Prawitt (1998), argumentam que a heurística da ancoragem descreve e simplifica o julgamento que ocorre quando indivíduos não podem ignorar certos conhecimentos ao processar informações no julgamento e tomada de decisão. Os conselhos recebidos de colegas de confiança têm como propósito aumentar a precisão e a consistência do julgamento e tomada de decisão, minimizando os efeitos da pressão de tempo e complexidade das tarefas; revelam evidências de influência conjunta dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade no JTD (Ashton, 1990; Kowalczyk, Wolfe & Prawitt, 1998). Dessa forma, surge a hipótese de que o nível de confiança, a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, influenciam no julgamento e tomada de decisão.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa tem como método o experimento e a abordagem do problema é quantitativa.

3.1. AMOSTRA

Como planejamento, foi estipulada uma amostra mínima de 15 participantes por condição/grupo, sendo pelo menos 120 participantes, distribuídos em oito grupos (Cozby, 2003). A pesquisa foi aplicada após a aprovação do projeto pelo Comitê de Ética.

O público-alvo da amostra, composto por acessibilidade, foram auditores independentes de 14 firmas de auditoria, com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O convite foi, inicialmente, realizado por telefone, com envio por e-mail da carta de apresentação e do detalhamento da pesquisa. Após o aceite, o responsável legal pela firma de auditoria assinou o Formulário de Solicitação e Autorização para o Desenvolvimento de Pesquisa. Na data agendada para a realização da aplicação do experimento *in loco*, antes da realização da tarefa de auditoria, cada participante realizou a leitura e assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

As firmas de auditoria que participaram da pesquisa estão localizadas nos estados do Paraná (02), Santa Catarina (08), Rio Grande do Sul (01) e Mato Grosso do Sul (03). Do total de 132 profissionais participantes, 26 são do Paraná, 74 de Santa Catarina, 08 do Rio Grande do Sul e 24 auditores são do Mato Grosso do Sul. Dos 132 participantes, após a tabulação dos dados, 6

foram excluídos da análise por não terem preenchido corretamente o instrumento de pesquisa da tarefa experimental. Portanto, a amostra final foi composta por 126 auditores.

3.2. CONSTRUCTO E *DESIGN* EXPERIMENTAL

Na Tabela 1 é apresentado o constructo desta pesquisa, de acordo com os objetivos específicos, as dimensões da pesquisa e os procedimentos de análises para cada objetivo específico. A Tabela 1 apresenta, ainda, variáveis e subvariáveis para cada dimensão da pesquisa, a métrica que foi utilizada para mensurar as variáveis e a base de referência teórico de estudos anteriores.

Tabela 1

Constructo da pesquisa

Dimensões	Variáveis	Subvariáveis	Métrica	Autores
Fator Pessoal	Confiança (CONF)	Capacidade (CAP)	Afirmativas 1 a 6 – modelo de Mayer et al. (1995)	Mayer et al. (1995);
		Integridade (INT)	Afirmativas 7 a 11 – modelo de Mayer et al. (1995)	Kadous et al. (2013); Lleó de
		Benevolência (BEN)	Afirmativas 12 a 17 – modelo de Mayer et al. (1995)	Nalda et al. (2016)
Fator Ambiental	Pressão do Tempo (PT)	–	Sem Pressão do Tempo estabelecida; Com Pressão do Tempo estabelecida.	Bamber e Bylinski, (1987); Svanström (2016)
Fator de Tarefa	Complexidade (COMP)	–	Baixa complexidade (baixa quantidade de informação e alta clareza/precisão de informação); Alta complexidade (alta quantidade de informação e baixa clareza/precisão de informação).	Bonner (1994); Chung e Monroe (2001);
Julgamento e Tomada de Decisão	Julgamento e Tomada de Decisão (JTD)	–	Apoio do ajuste – Escala (-5: definitivamente não fazer o ajuste... 5: definitivamente fazer o ajuste)	DeZoort et al. (2003); DeZoort et al. (2006)

Fonte: Elaboração própria.

Após a definição dos procedimentos iniciais, apresenta-se a configuração operacional dos tratamentos que foram aplicados ao grupo experimental. A configuração do experimento contemplou uma fatorial 2x2x2, o que exigiu a composição de oito grupos para o tratamento experimental. Nessa composição, as variáveis independentes foram testadas por meio das oito combinações possíveis, da seguinte forma:

- Grupo 1 – Alto Nível de Confiança (ANC), Alta Complexidade (AC) e Com Pressão de Tempo (CPT);
- Grupo 2 – ANC, Baixa Complexidade (BC) e CPT;
- Grupo 3 – ANC, BC e Sem Pressão e Tempo (SPT);
- Grupo 4 – ANC, AC e SPT;
- Grupo 5 – Baixo Nível de Confiança (BNC), AC e CPT;
- Grupo 6 – BNC, BC e CPT;
- Grupo 7 – BNC, BC e SPT;
- Grupo 8 – BNC, AC e SPT.

Em cada firma de auditoria, os participantes foram divididos de forma aleatória e equitativamente em cada um dos oito grupos de análise, conforme roteiro experimental padronizado. Os participantes foram orientados pelo investigador em fala padronizada, com texto previamente estabelecido, enfatizando, inclusive, a não permissão de comunicação entre os indivíduos objetos da pesquisa.

Smith (2017) destaca as ameaças à validade interna do experimento que precisam ser identificadas e minimizadas por procedimentos adotados. Na Tabela 2 são evidenciadas as características de cada ameaça, bem como as medidas de controle que foram tomadas.

Tabela 2
Ameaças a validade interna

Ameaças	Características das ameaças	Medidas para controle das ameaças
Maturação	Mudanças sofridas durante o experimento (física, psicológica, fadiga, tédio).	Tarefa com decisões rápidas cuja duração foi de no máximo 30 minutos.
História	Impacto causado nas pessoas durante as mudanças ambientais resultantes da passagem do tempo (longo).	Experimento foi aplicado aos sujeitos em um curto período de tempo, no máximo 4 meses (do primeiro ao último sujeito).
Mortalidade dos Sujeitos	Perda de participantes da pesquisa antes da conclusão do experimento.	Cada sujeito participou uma única vez do experimento, que teve pouco tempo de operacionalização.
Instrumentação	Em procedimentos idênticos, mensurações podem divergir devido à aplicação de procedimentos diferentes.	Aplicação do instrumento pela mesma pessoa (texto padronizado). Instrumentos consolidados: Mayer et al. (1995); DeZoort et al. (2003, 2006) e Kadous et al. (2013).
Seleção	Problemas na seleção e alocação dos participantes aos grupos de tratamento e controle podem gerar grupos com características distintas. Os participantes precisam ser alocados aos grupos aleatoriamente para fins de comparabilidade.	O tratamento experimental foi aplicado a todos os indivíduos. Sujeitos foram distribuídos de forma aleatória por grupo e em quantidades iguais.
Regressão Estatística	Consequência da escolha de indivíduos com base nos respectivos resultados extremos. Essa ameaça também está presente quando não há um grupo de controle e seleção aleatória de participantes.	Os participantes foram selecionados aleatoriamente, seguindo o roteiro experimental. Participaram do experimento profissionais de todas as funções de auditoria, contemplando experiências variadas, e não apenas extremos.
Imitação de Tratamentos	Caso ocorra comunicação entre os participantes durante a operacionalização do experimento, os julgamentos e tomada de decisões podem ter problemas de independência.	Cada sujeito analisou o cenário e realizou o julgamento e tomada de decisão de forma individual, sendo submetido a apenas uma condição experimental e sem comunicação com os demais participantes.
Desmoralização Ressentida	Para a realização do experimento, os participantes são submetidos a diferentes tipos de tratamentos experimentais, o que pode gerar níveis diferentes de motivação, com possível influência nos resultados.	Os diferentes tratamentos experimentais (confiança, pressão de tempo, complexidade) são fatores inerentes às atividades do auditor.

Fonte: Adaptado de Smith (2017).

Além da validação interna, o experimento necessita da validade externa, que visa mostrar o grau em que os resultados podem ser generalizados. Como validade externa, segundo Smith (2017), têm-se a Validade Populacional, Validade Ecológica e a Validade Temporal.

A Tabela 3 apresenta as características de cada ameaça, bem como as medidas de controle.

Tabela 3

Ameaças a validade externa

Ameaças	Características das ameaças	Medidas para controle das ameaças
Validade Populacional	Os resultados das amostras podem não ser generalizáveis para as populações, como pessoas, empresas, países e / ou culturas.	A generalização dos resultados se estendeu para o contexto do presente estudo. A pesquisa foi aplicada com auditores independentes.
Validade Ecológica	Refere-se à generalização dos resultados do estudo para outras configurações. experimentais. Aplicação do experimento mais próximo à realidade.	A tarefa apresentada aos participantes para JTD foi construída com base em dados de empresas reais, de modo similar a DeZoort et al. (2003, 2006) e Kadous et al. (2013), adaptados à realidade do Brasil.
Validade Temporal	Os resultados do experimento podem não ser generalizados ao longo do período/tempo.	A generalização dos resultados está limitada ao período temporal de análise, ou seja, de julho a novembro. O experimento capturou o comportamento dos indivíduos no momento em que foram submetidos aos tratamentos experimentais, sem alcançar eventuais mudanças temporais, como o período de fechamento do relatório de auditoria.

Fonte: Adaptado de Smith (2017).

3.3. INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para responder ao objetivo proposto, os oito grupos responderam à tarefa de auditoria contábil, envolvendo materialidade na baixa de recebíveis, adaptado de Mayer et al. (1995), DeZoort et al. (2003), DeZoort et al. (2006) e Kadous et al. (2013). Do estudo de DeZoort et al. (2006), foi adaptado o cenário para o julgamento de tomada de decisão na baixa de recebíveis; de DeZoort et al. (2003), foi adaptado o contexto da precisão da informação para fins de controlar a complexidade; de Kadous et al. (2013), foi adaptado o contexto da troca de conselhos e da determinação da confiança; e de Mayer et al. (1995), foi utilizado o instrumento para mensurar a confiança com base nos fatores capacidade, integridade e benevolência. Como o instrumento completo do experimento foi adaptado e validado em outros estudos internacionais, ele passou por tradução reversa, ajustes e pré-testes antes da aplicação empírica.

A tarefa envolveu a discussão de baixa de recebíveis, em que ocorreu uma discordância entre dois auditores. O participante da pesquisa, diante do cenário analisado, decidiu se apoiava ou não o ajuste, em uma escala que variou de -5 a +5, apresentando seu argumento. Após a realização da tarefa, o participante respondeu ao 'questionário pós-experimento', com sua percepção quanto aos fatores analisados e, também, a identificação de dados demográficos. O instrumento para coleta dos dados conteve duas partes: a primeira, composta por 9 blocos, teve o cenário do experimento, enquanto a segunda parte, o questionário pós-experimento.

Antes da validação total do instrumento, foi realizado o procedimento para estabelecer a condição de pressão de tempo. Dessa forma, para a tarefa experimental, um estudo piloto foi realizado na determinação de distribuição (média e desvio-padrão) de tempo necessário para a conclusão das tarefas. Para essa etapa, foram convidados a participar do teste piloto 23 acadêmicos do Curso

de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino, os quais estavam cursando a disciplina de auditoria contábil. Após constatar distribuição normal dos tempos, para o estabelecimento da duração das tarefas de baixa e alta complexidade, na condição de pressão de tempo, foi definido o primeiro decil dos tempos. A escolha do primeiro decil foi definida como sendo a condição de extrema pressão de tempo, situação que é rotineira nas atividades de auditoria. Assim, por meio do primeiro decil, ficou estabelecido que a tarefa de baixa complexidade na condição de pressão de tempo tem duração de 11 minutos, e na tarefa de alta complexidade, 13 minutos.

Antes da aplicação do experimento junto aos auditores, foi realizado o pré-teste do instrumento completo com 186 acadêmicos de Ciências Contábeis que estavam cursando ou cursaram a disciplina de auditoria contábil. Os resultados das análises do pré-teste apresentados nesse tópico permitiram revelar consistência no instrumento proposto para utilização com os profissionais de auditoria.

Após a realização do pré-teste, o experimento foi aplicado aos auditores participantes de forma autoadministrada, sem qualquer intervenção do pesquisador. Após o convite para a participação do experimento e o aceite, uma data foi agendada com cada firma para operacionalização do experimento nas dependências da própria empresa de auditoria. O experimento foi aplicado nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2017.

3.4. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Para a análise dos dados, utilizou-se da estatística descritiva, a Regressão Linear Múltipla e a Análise de Correspondência Múltipla. No intuito de testar a hipótese da pesquisa, foi definida a Regressão Linear Múltipla, com o modelo Mínimos Quadrados Ordinários. Para testar a hipótese, foi definida a seguinte equação:

$$JTD = \beta_0 + \beta_1 CONF + \beta_2 PT + \beta_3 COMP + \beta_4 CONF*PT + \beta_5 CONF*COMP + \beta_6 PT*COMP + \beta_7 CONF*PT*COMP + \epsilon_i$$

Equação (1)

Em que:

JTD = Julgamento e Tomada de Decisão, mensurado pela escala de 11 pontos que oscilou de -5 (Definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (Definitivamente fazer o ajuste);

CONF = Confiança, tendo o tratamento experimental: com alto nível de confiança e baixo nível de confiança;

PT = Pressão de Tempo, tendo o tratamento experimental: sem pressão do tempo estabelecida e com pressão do tempo estabelecida;

COMP = Complexidade da Tarefa, tendo o tratamento experimental: baixa complexidade e alta complexidade.

CONF*PT = Variável de influência da pressão de tempo e da confiança no julgamento e tomada de decisão;

CONF*COMP = Variável de influência da complexidade da tarefa e da confiança no julgamento e tomada de decisão;

PT*COMP = Variável de influência da complexidade da tarefa e da pressão de tempo no julgamento e tomada de decisão;

CONF*PT*COMP = Variável de influência conjunta da complexidade da tarefa, da pressão de tempo e da confiança no julgamento e tomada de decisão.

4. RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1. ANÁLISE DESCRITIVA

Na caracterização dos respondentes, foi observado que os auditores do sexo masculino são participantes predominantes no experimento, com 65,10% (82). Já as mulheres possuem percentual de participação de 34,90% (44). Esses resultados convergem com os estudos de Chung e Monroe (2001) e de DeZoort et al. (2003), nos quais os auditores do sexo masculino também têm participação predominante na profissão.

Quanto à idade, foi constatado que os participantes apresentaram uma média de 30 anos, com idade mínima de 19 anos e máxima de 68 anos. Em relação ao cargo que os auditores ocupam, há uma predominância de sênior, com 53,20% (67) de participantes, seguido de gerente ou supervisor com 19,80% (25), 15,10% (19) de assistentes, 7,9% (10) de sócios e 4% (5) de *trainees*.

Na análise da experiência no atual cargo, o resultado apontou que a média é de 2,79 anos, sendo que a experiência mínima é de 0,10 anos e a máxima de 26 anos. Ao verificar o tempo de experiência na área de auditoria, foi revelado que a média é de 7,61 anos, sendo 0,10 anos a experiência mínima e a máxima 40 anos. Esse resultado mostra que a experiência dos participantes é superior à do estudo de DeZoort et al. (2006), que foi 6,85 anos. A experiência dos participantes do estudo de Kadous et al. (2013) variou de 2,5 a 8 anos.

A predominância da maior titulação acadêmica é a de especialização, com 51,60% (65). Do total, 47,60% (60) têm a graduação como maior titulação e 0,80% (1) o mestrado. Não foi identificado nenhum participante com doutorado. Em relação ao estado de atuação, 53,97% (68) desses profissionais atuam no Estado de Santa Catarina, 20,63% (26) atuam no Paraná, 19,05% exercem atividade no Mato Grosso do Sul, 6,35% (8) no Rio Grande do Sul.

A Tabela 4 apresenta a estatística descritiva dos constructos teóricos analisados no experimento.

Tabela 4

Estatística Descritiva do Constructo Teórico

Fatores/ Variáveis	Variáveis / Condição			Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão
Fatores JTD	JTD	Confiança (CONF)	ANC	-3	5	3,641	4,000	1,577
			BNC	-5	5	-1,065	-3,000	4,060
		Pressão de Tempo (PT)	SPT	-5	5	2,230	4,000	3,542
			CPT	-5	5	0,477	2,000	3,973
		Complexidade (COMP)	BC	-5	5	2,127	4,000	3,508
			AC	-5	5	0,524	2,000	4,047
JTD			-5	5	1,325	3,000	3,857	

Legenda: ANC = Alto Nível de Confiança; BNC = Baixo Nível de Confiança; SPT = Sem Pressão de tempo; CPT = Com Pressão de Tempo; BC = Baixa Complexidade; AC = Alta Complexidade; JTD = Julgamento e Tomada de Decisão.

Fonte: Dados da pesquisa.

Em uma escala de 11 pontos, que oscilou de - 5 (Definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (Definitivamente fazer o ajuste), o julgamento e tomada de decisão dos auditores participantes foi em média 1,325, com apoio ao ajuste, mas próximo do 0, que é o ponto de incerteza. Nessa análise, a mediana revelou um resultado de 3 e o desvio-padrão de 3,857.

Na análise do julgamento e tomada de decisão por fator, observa-se, na variável confiança, que a média na condição de alto nível de confiança foi de 3,641, indicando apoio ao ajuste proposto. Esse resultado apresenta uma média próxima à extremidade positiva, indicando convicção no apoio do ajuste. Vale ressaltar que essa condição foi a que teve menor desvio-padrão, ou seja, é a variável com a menor medida de dispersão em torno da média populacional. Na condição de baixo nível de confiança, a média foi de -1,065, indicando o não apoio ao ajuste. Além de evidenciar o não apoio ao ajuste, a média ficou próxima do ponto de incerteza, que é zero.

Os resultados revelam que o conselho, apoiando um ajuste quando recebido de alguém com alto nível de confiança, tende a influenciar positivamente o ajuste. Quando recebido de alguém com baixo nível de confiança, a influência tende a ser inversa. Foi mostrado, também, que em condições de pressão de tempo e com tarefa de alta complexidade, o participante tende a ter dificuldades de análise profunda e detalhada das informações e, assim, acaba apresentando incerteza em apoiar ajustes propostos ou não os apoia.

4.2. ANÁLISE DO RESULTADO DO EXPERIMENTO

Nesta seção, busca-se verificar o efeito individual e conjunto dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão. Para isso, utilizou-se a Regressão Linear Múltipla, modelo Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), conforme Tabela 5. Apesar de a variável dependente ter características de variável truncada, os resultados no modelo Tobit, para o presente estudo, foram similares, o que fez optar pelo modelo MQO para os modelos de regressão linear múltipla. Antes da análise de regressão, procedeu-se à verificação da normalidade e homocedasticidade dos resíduos.

Para verificação da normalidade, utilizou-se o teste de Kolmogorov-Smirnov, cujo resultado apresentou uma significância (sig) de 0,000, e isso a princípio não evidencia uma distribuição normal das variáveis a um nível de 5%. Ao considerar os argumentos de Hair Jr. et al. (2009, p.50), de que “valores que se enquadram entre -1 e +1 ainda são considerados simétricos”, verificou-se a assimetria. Após a verificação da assimetria (-0,017), considerou-se que os resíduos dos dados em análise possuem distribuição normal.

Na sequência, foi verificado o teste homocedasticidade de Levene. O resultado apontou uma significância de 0,079. Diante do resultado não significativo, a hipótese da variância dos erros como sendo uniforme é confirmada, mostrando que os resíduos são homocedásticos.

De acordo com os argumentos de Maroco (2014), de que o R^2 ajustado revela o nível de generalização dos resultados, valores próximos do R^2 permitem uma maior capacidade de o modelo de regressão explicar os achados. A Tabela 5 apresenta o coeficiente de determinação (R^2) do modelo de regressão. O resultado mostra um R^2 de 0,563, o que permite inferir que as variáveis independentes analisadas explicam 56,3% da tarefa de JTD em auditoria contábil. Portanto, como o R^2 ajustado é alto e próximo ao R^2 , os achados revelam que o R^2 tem um poder satisfatório de explicação do modelo de regressão.

Na análise do Durbin-Watson, observa-se um resultado na faixa 2, indicando a independência dos resíduos e a não relação entre eles. De acordo com Maroco (2014), resultados do Durbin-Watson próximos a 2 apontam a não existência de problema de autocorrelação de primeira ordem entre os resíduos.

Para verificar se há linearidade nos dados analisados e que pelo menos uma das variáveis independentes tem capacidade de explicação na variação da variável dependente, a significância da ANOVA precisa ser menor ou igual a 0,05 (Maroco, 2014). De acordo com a Tabela 5, como a significância da ANOVA é menor do que 0,05, considera-se haver evidências de que as variáveis

confiança (CONF), pressão de tempo (PT), complexidade (COMP), CONF*PT, CONF*COMP, PT*COMP e CONF*PT*COMP influenciam significativamente no julgamento e tomada de decisão em auditoria. Na análise do VIF, o resultado confirma a não existência de problemas de multicolinearidade, já que os valores não são superiores a dez (Kennedy, 1998).

No modelo de regressão linear, de acordo com a Tabela 5, as variáveis independentes confiança (CONF), pressão de tempo (PT) e complexidade (COMP), CONF*PT, CONF*COMP, PT*COMP e CONF*PT*COMP podem ser consideradas estatisticamente significante ao nível de 5% (p-value < 0,05).

Tabela 5

Resultado do modelo de regressão múltipla de influência conjunta dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria

Variáveis Independentes	Modelo – regressão linear múltipla		VIF
	Coeficiente / Sig.		
Constante	Coeficiente	1,319	-
	Sig.	0,000	
CONF	Coeficiente	2,322	1,003
	Sig.	0,000	
PT	Coeficiente	-0,787	1,002
	Sig.	0,001	
COMP	Coeficiente	-0,823	1,003
	Sig.	0,001	
CONF*PT	Coeficiente	0,678	1,002
	Sig.	0,005	
CONF*COMP	Coeficiente	0,745	1,003
	Sig.	0,002	
PT*COMP	Coeficiente	0,572	1,003
	Sig.	0,022	
CONF*PT*COMP	Coeficiente	-0,495	1,003
	Sig.	0,037	
R	0,750		
R ²	0,563		
R ² Ajustado	0,537		
<i>Durbin-Watson</i>	2,096		
Anova	F	21,701	
	Sig.	0,000	

a. Preditores: (Constante), CONF*PT*COMP, CONF*PT, PT*COMP, PT, CONF*COMP, CONF, COMP

b. Variável Dependente: JTD.

Legenda: CONF – Confiança; PT – Pressão de Tempo; COMP – Complexidade; JTD - Julgamento e Tomada de Decisão.

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado mostra que o fator pessoal confiança (CONF) influencia positivamente no julgamento e tomada de decisão, indicando que quanto maior for o nível de confiança, maior será a tendência de o auditor apoiar o ajuste proposto. Quanto ao fator ambiental pressão de tempo (PT), o resultado revela que influencia de forma negativa o JTD, mostrando que em condições de pressão de tempo a tendência é que o auditor não apoie o ajuste proposto. O resultado do fator de tarefa complexidade (COMP) também revela influência negativa no JTD, indicando que o desenvolvimento de tarefas em cenários de alta complexidade fará com que o auditor não apoie o ajuste proposto.

Na análise do modelo de regressão, observa-se que a pressão de tempo e a confiança, conjuntamente, influenciam positivamente o julgamento e tomada de decisão (CONF*PT). Apesar de esses fatores apresentarem, individualmente, coeficientes opostos, a confiança apresenta um coeficiente positivo alto, o que contribui para a influência ser positiva. Resultado similar é observado na influência da complexidade e da confiança no JTD (CONF*COMP), em que a confiança por ter um alto coeficiente positivo torna a influência positiva, indicando apoio ao ajuste proposto. Outro resultado é a influência negativa da complexidade e da pressão de tempo no JTD (PT*COMP). Nesse caso, apesar de o coeficiente ser positivo, a influência continua sendo negativa, pois os sinais individuais dos fatores pressão de tempo e complexidade são negativos.

De acordo com os resultados da Tabela 5, pode-se considerar haver influência conjunta dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa no julgamento e tomada de decisão em auditoria (CONF*PT*COMP), e isso corrobora os argumentos de Libby e Luft (1993), Bonner (1999), Mala e Chand (2015) e Trotman, Bauer e Humphreys (2015) e não se torna possível rejeitar a hipótese da pesquisa, de que o nível de confiança, a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, influenciam no julgamento e tomada de decisão. Nessa análise, observa-se que a influência conjunta é negativa, indicando não apoio ao ajuste proposto. No entanto, ao considerar que a pressão de tempo e a complexidade influenciam de forma negativa, a confiança atenua esse efeito.

Dentre os três fatores, o fator pessoal confiança foi o que apresentou maior coeficiente, mostrando maior poder de explicação do JTD. A confiança, que neste modelo de análise compreende a capacidade, integridade e benevolência, precisa estar presente nos ambientes de trabalho das equipes de auditoria. A confiança em colegas de trabalho possibilita que conselhos recebidos sejam absorvidos com maior facilidade, analisados com maior profundidade e contribuem para a melhoria do julgamento e tomada de decisão (Mayer et al., 1995; Harvey & Fischer, 1997; Kennedy et al., 1997; Kadous et al., 2013).

O experimento mostrou que a pressão de tempo e a complexidade da tarefa influenciam o JTD no mesmo sentido, de forma negativa. A existência de pressão de tempo e alta complexidade da tarefa geram mais incertezas na hora de realizar o JTD, o que influencia para não apoiar o ajuste proposto. Na condição de pressão de tempo, o participante não tem condições de analisar as informações com profundidade e, assim, terá que escolher pontos para focar mais, e isso tende a aumentar as incertezas. Em situação de alta complexidade, em que há mais informações, inclusive imprecisas e sem clareza, a incerteza sobre o JTD é intensificada, o que dificulta ainda mais os trabalhos de auditoria.

Com base nos achados da análise conjunta dos fatores - já que tarefas de alta complexidade exigem a análise de contextos imprecisos, com ausência de clareza e uma quantidade elevada de informações, dificultando os julgamentos e tomadas de decisões -, a presença de pressão de tempo aumentará a incerteza, exigindo do profissional o uso de atalhos mentais, como a Heurística da Ancoragem, para percepção da situação e avaliação das alternativas. Assim, a confiança em

colegas de trabalho possibilita a troca de conselhos profissionais e, tratada como uma âncora para apreciação das informações recebidas, contribuirá na economia de tempo e esforço empregado no JTD, minimizando o impacto da incerteza e dificuldade. A Heurística da Ancoragem estabelece que, devido à racionalidade limitada das pessoas, há tendência de que elas encontrem um valor ou informação como referência, ou âncora, para o ajustamento e julgamento posterior (Tversky & Kahneman, 1974).

Esses achados são consistentes com os resultados encontrados no pré-teste com os acadêmicos de ciências contábeis os quais já cursaram ou estavam cursando a disciplina de auditoria contábil. O pré-teste com os acadêmicos validou o instrumento, constatando a robustez dos tratamentos experimentais propostos. A partir dos principais resultados obtidos junto dos auditores e de sua comparação aos resultados gerados no pré-teste com os acadêmicos, que também teve amostra suficiente para testar todo o instrumento e os testes propostos, observou-se consistência nos tratamentos experimentais e resultados obtidos, o que indica a importância de também considerar os acadêmicos nas pesquisas, como já é comum em estudos internacionais.

5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Tendo como objetivo avaliar a influência da inter-relação dos fatores confiança (fator pessoal), pressão de tempo (fator ambiental) e complexidade (fator de tarefa) no julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria, a presente pesquisa realizou um experimento com 126 auditores. Para mensuração do fator pessoal, foi definida a confiança; para o fator ambiental, a pressão de tempo; e para o fator de tarefa, a complexidade.

O estudo permitiu inferir que o nível de confiança, a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, influenciam negativamente no julgamento e tomada de decisão. O experimento mostrou que o fator pessoal confiança foi aquele que teve mais força de influência no JTD, indicando que quanto maior o nível de confiança, maior é a propensão de o auditor apoiar o ajuste proposto. No modelo de mensuração da confiança, além da benevolência, que compreende o laço social, considerou-se também a capacidade e integridade, e isso demonstra mais credibilidade nos conselhos trocados quando há alto nível de confiança entre os profissionais. Tanto o fator ambiental pressão de tempo quanto o fator de tarefa complexidade apresentaram influência negativa na variável dependente, mostrando que em cenários os quais envolvem pressão de tempo e alta complexidade, o JTD do auditor apresentará menor propensão para apoiar a realização do ajuste contábil proposto. Nesses dois cenários, o auditor tem mais dificuldades para fazer um JTD, pois o tempo é limitado para analisar um volume maior de informações, imprecisas em sua maioria.

Na análise conjunta dos fatores, na existência de recebimentos de conselhos entre profissionais que possuem confiança entre si, há uma maior tendência para julgamentos e tomada de decisões mais consistentes. Com o recebimento de conselhos, percebe-se o uso da Heurística da Ancoragem, pois o indivíduo convive com cenários profissionais que, a cada dia, apresentam uma situação diferente, com níveis de complexidade que variam de acordo com natureza dos fatos e com pressões de tempo para conclusão dos trabalhos, e isso pode gerar incertezas e dificuldades para conclusão das tarefas estipuladas. Assim, diante de JTD sob incertezas e dificuldades, os profissionais tendem a ajustar a sua decisão final tendo como parâmetro uma informação ou valor inicial, que pode ser tratado como uma âncora. A tendência de que o conselho recebido seja tratado como uma âncora ocorrerá, principalmente, quando originado de alguém de alta confiança.

Por meio dos resultados do experimento, a pesquisa avança ao revelar que a influência dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa, no julgamento e tomada de decisão em auditoria, ocorre

de forma inter-relacionada e conjunta, o que torna essencial a compreensão desses fatores como um todo, tendo em vista promover melhorias no processo de JTD. A presente pesquisa adotou a classificação dos fatores pessoais, ambientais e de tarefas propostos por Bonner (1999), bem como corroborou as evidências e argumentos apresentados por Bonner (1999), Mala e Chand (2015) e Trotman, Bauer e Humphreys (2015), confirmando as conexões entre os fatores. Como os achados de estudos anteriores têm mostrado de forma isolada evidências da influência de aspectos pessoais, ambientais e de tarefas no JTD em auditoria, Nesta pesquisa foi possível mostrar o efeito conjunto e interativo desses fatores no JTD.

As contribuições da pesquisa trazem indícios de haver necessidade de os efeitos gerados pelos fatores pessoais, ambientais e de tarefas serem considerados e observados em conjunto. Essa visão tende a contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria, por meio de observação conjunta das características pessoais do auditor, do ambiente e da tarefa a ser executada, o que pode auxiliar as firmas de auditoria na melhor compreensão dos impactos desses fatores nas atividades profissionais e, assim, melhor planejar e estabelecer critérios diante das condições diversificadas de trabalho de auditoria.

Contribuí, também, na perspectiva de compreender que a confiança como fator pessoal - levando em consideração, além da característica de benevolência, as de capacidade e integridade - possibilita uma melhor recepção e absorção de conselhos e informações trocadas entre colegas de alto nível de confiança. Contribuí na compreensão de que a pressão de tempo como fator ambiental e a complexidade como fator de tarefa aumentam as incertezas e dificuldades nos processos de JTD. Contribuí na perspectiva de compreender que a confiança em conselhos trocados, por meio da Heurística da Ancoragem, pode reduzir o efeito causado pela pressão de tempo e complexidade, servindo como um parâmetro para realização do JTD.

A adoção do experimento como método de operacionalização permitiu a identificação e controle das ameaças às validades interna e externa, eliminando a influência de variáveis estranhas. O experimento possibilitou a manipulação direta e controle das variáveis em discussão e a observação das respostas. A partir desse método, o julgamento e tomada de decisão do participante foram observados pelo pesquisador, não havendo a possibilidade de os participantes apresentarem percepções sobre seus próprios desempenhos, em que poderiam revelar excesso de confiança e superestimar seus desempenhos. A consistência do experimento foi reforçada com o questionário pós-experimento.

O presente instrumento de pesquisa permitiu observar o comportamento dos indivíduos no período em que foram submetidos ao experimento, sem alcançar eventuais mudanças temporais, como as que pudessem ser influenciadas pelo período de fechamento do relatório de auditoria, nos quais os profissionais possuem um volume elevado de atividades, por exemplo. Diante do evidenciado, sugere-se que períodos atípicos também sejam considerados em novas pesquisas. Sugere-se, ainda, que novos estudos incluam variáveis de controle nos tratamentos experimentais, como o sexo, experiência e o tamanho da firma de auditoria, e isso possibilitará ter grupos significativos para fins de comparabilidade.

REFERÊNCIAS

- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.

- Anderson, J. C., & Narus, J. A. (1990). A model of distributor firm and manufacturer firm working partnerships. *Journal of Marketing*, 54(1), 42-58.
- Ashton, R. H. (1990). Pressure and performance in accounting decision settings: Paradoxical effects of incentives, feedback, and justification. *Journal of Accounting Research*, 148-180.
- Bamber, E. M., & Bylinski, J. H. (1987). The effects of the planning memorandum, time pressure and individual auditor characteristics on audit managers' review time judgments. *Contemporary Accounting Research*, 4(1), 127-143.
- Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213-234.
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385-398.
- Boritz, J. E. (1985). The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments. *Contemporary Accounting Research*, 1(2), 193-218.
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 111-125.
- Cozby, P. C. (2003). *Método de pesquisa em ciências do comportamento*. São Paulo: Atlas.
- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175-199.
- DeZoort, T., Harrison, P., & Taylor, M. (2006). Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 373-390.
- Grenier, J. H., Reffett, A., Simon, C. A., & Warne, R. C. (2018). Researching juror judgment and decision making in cases of alleged auditor negligence: A toolkit for new scholars. *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 99-110.
- Griffith, E. E., Kadous, K., & Young, D. (2016). How insights from the "new" JDM research can improve auditor judgment: Fundamental research questions and methodological advice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 1-22.
- Gundry, L. C., & Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125-152.
- Hair Jr, J. F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., & Tatham, R.L. (2009). *Análise multivariada de dados*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Han, J., Jamal, K., & Tan, H. T. (2011). Auditors' overconfidence in predicting the technical knowledge of superiors and subordinates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 101-119.
- Harvey, N., & Fischer, I. (1997). Taking advice: Accepting help, improving judgment, and sharing responsibility. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 70(2), 117-133.
- Kadous, K., Leiby, J., & Peecher, M. E. (2013). How do auditors weight informal contrary advice? The joint influence of advisor social bond and advice justifiability. *The Accounting Review*, 88(6), 2061-2087.
- Kahneman, D. (1973). *Attention and effort*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

- Kahneman, D., & TVERSKY, A. (1979). Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Econometrica*, v. 47, March.
- Kahneman, D. (2003). A perspective on judgment and choice: mapping bounded rationality. *American Psychologist*, 58(9), 697-720.
- Kennedy, J., Kleinmuntz, D. N., & Peecher, M. E. (1997). Determinants of the justifiability of performance in ill-structured audit tasks. *Journal of Accounting Research*, 35, 105-123.
- Kennedy, P. (1998). *A guide to econometrics*, Blackwell, 4. ed. Oxford: Oxford Ed.
- Kowalczyk, T. K., Wolfe, C. J., & Prawitt, D. F. (1998). Anchoring effects associated with recommendations from expert decision aids: An experimental analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 10(1), 147-169.
- Libby, R., & Lipe, M. G. (1992). Incentives, effort, and the cognitive processes involved in accounting-related judgments. *Journal of Accounting Research*, 30(2), 249-273.
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450.
- Lleo de Nalda, A., Guillen, M., & Gil Pechuan, I. (2016). The influence of ability, benevolence, and integrity in trust between managers and subordinates: the role of ethical reasoning. *Business Ethics: A European Review*, 25(4), 556-576.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: Future research implications of person, task, and environmental perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50.
- Maroco, J. (2014). *Análise estatística com utilização do SPSS*. 6. ed. Lisboa: ReportNumber.
- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709-734.
- Mohd-Sanusi, Z., & Mohd-Iskandar, T. (2006). Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 34-52.
- Morris, D. E. (1993). Analysis of Auditors' Perceptions and Over-reliance on Negative Information. *Managerial Auditing Journal*, 8(6), 14-24.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441.
- Plous, S. (1993). *The psychology of judgment and decision-making*. New York: Mcgraw-Hill Book Company.
- Poonpool, N., & Chanthinok, K. (2011). Computerized-audit competency and audit efficiency of certified public accountants (CPAs) in Thailand: Mediating influences of audit judgment. *International Journal of Business Research*, 11(2), 156-169.
- Smith, M. (2017). *Research methods in accounting*. Fourth Edition. London: Sage.
- Snead, K., & Harrell, A. (1991). The impact of psychological factors on the job satisfaction of senior auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 3(1), 85-96.
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behavior: evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51.

- Tan, H. T., & Kao, A. (1999). Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 209-223.
- Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 56-72.
- Trotman, K. T. (1998). Audit judgment research-Issues addressed, research methods and future directions. *Accounting & Finance*, 38(2), 115-156.
- Trotman, K. T., Tan, H. C., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), 278-360.
- Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 56-72.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *Science*, 211(4481), 453-458.
- Ussahawanitchakit, P. (2012). Effects of audit morality on audit performance of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(4), 84-94.

CONFLITO DE INTERESSE

Os autores declaram que não há conflitos de interesses.

CONTRIBUIÇÃO DOS AUTORES

Autor 1: Revisão teórica, planejamento metodológico, coleta de dados, análise dos dados e revisão; Autor 2: Revisão teórica, planejamento metodológico, análise dos dados e revisão.