

Julgamento na auditoria: um estudo das características das pesquisas científicas

Judgment in auditing: a study of the profile of scientific research

Adriana Isabel Backes Steppan¹, Josicarla Soares Santiago², José Dionísio Gomes da Silva¹, Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante³, César Augusto Tibúrcio Silva⁴

1) Departamento de Ciências Contábeis. Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, Rio Grande do Norte, Brasil. 2) Departamento de Ciências Sociais Aplicadas Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN. Universidade Federal da Paraíba. Mamanguape, Paraíba, Brasil. 3) Departamento de Finanças e Contabilidade. Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN. Universidade Federal da Paraíba Mamanguape, Paraíba, Brasil. 4) Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN. Universidade de Brasília. Brasília, Distrito Federal, Brasil.

Resumo

Este estudo tem como objetivo principal delinear um perfil das pesquisas científicas que versam sobre o julgamento da auditoria. Para isso, foi realizado um estudo descritivo, tendo-se como instrumento de coleta dos dados artigos selecionados em periódicos via portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Para a seleção dos artigos, foram utilizadas as palavras-chaves: *audit, judgement, behavior, accounting e bias*. Como técnica de coleta de dados foi realizada análise do artigo, identificando: temática, objetivo, número de autores, tipo de pesquisa e instrumento estatístico utilizado na análise dos resultados. Nos resultados foram identificadas publicações com a existência de co-autores, com predominância do tipo de pesquisa experimental e empírico-analítico, sendo as

Abstract

This study aims at sketching out a profile of scientific papers dealing with judgments in the auditing. A descriptive study was carried out with data gathered from articles in journals found on the CAPES (government agency for higher education training) website. The keywords audit, judgment, behavior, accounting and bias were used for the selection of the articles. As a data collection technique, the articles were scanned for theme, aim, number of authors, type of research and statistical instrument used in the analysis of the results. Results showed the existence of co-authored publications; most of them were based on experimental and empirical-analytic research; regression and factor analyses were the instruments most used. The studies show a concern by the authors in verifying the relationships between judgments in the auditing and their

Autores de Correspondência:

A. I. B. Steppan - Rua Santa Gema, 336, Casa 29, Emaus Parnamirim, RN, CEP 59148-485. E-mail: adristeppean@hotmail.com **J. S. Santiago** - Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Aplicadas e Educação, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Campus IV, Litoral Norte, Mamanguape, PB, CEP 58.280-000. E-mail: josicarlass@yahoo.com.br **J. D. G. Silva** - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Campus Universitário Central, Natal, RN, CEP 59.072-970. E-mail: dionisio@ufrnet.br **P. R. N. Cavalcante** - Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Finanças e Contabilidade, Campus 1, Jardim Cidade Universitária, Joao Pessoa, PB, CEP 58.051-900. E-mail: paulocavalcante@ccsa.ufpb.br **C. A. T. Silva** - Universidade de Brasília, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Campus Darcy Ribeiro, Prédio Fad, Sala B102, Asa Norte, Brasília, DF, CEP 70.910-900. E-mail: cesaraugustotiburciosilva@gmail.com

análises de regressão e fatorial os instrumentos mais utilizados. Os estudos revelam preocupação dos autores em verificar a relação do julgamento na auditoria e seus efeitos em questões como o gerenciamento de resultados e relacionadas ao padrão ético, bem como ao grau de independência, confiabilidade, materialidade e, principalmente, de influências comportamentais, tais como o excesso de confiança e alcances no resultado final dos serviços prestados.

Palavras-chave: julgamento; auditor; comportamento.

1. Introdução

A Contabilidade, tida como modalidade de conhecimento, tem como produto principal a informação relacionada aos aspectos econômicos e financeiros da entidade objeto da aplicação daquele conhecimento. Nesse sentido, a Teoria da Contabilidade abrange preocupações tanto com “o que”, quanto com o “como” informar, pressupondo-se que a informação pode influenciar as decisões econômicas de quem as recebe.

Ao longo de muito tempo, o exercício prático da contabilidade estava amparado em um conjunto de regras detalhadas, afastando do preparador de informações contábeis a necessidade de “pensar” e “decidir” a respeito da informação que seria produzida. Em tal ambiente, as crenças e valores ou, em última análise, o comportamento do preparador da informação não tem qualquer relevância sobre o efeito que ela pode causar em quem a recebe.

Tal estado de coisas muda a partir da inserção, no contexto do exercício prático, da ideia de uma contabilidade baseada em princípios. Dentro dessa perspectiva, que tem como uma das características marcantes a necessidade de capacidade de julgamento daquele que prepara as informações contábeis, abriu-se espaço, pela relevância assumida, para uma investigação mais ampla a respeito da influência do comportamento de quem prepara e de quem recebe a informação contábil. Em outros termos, a ausência de regras detalhadas que orientem o trabalho dos contabilistas torna o espaço mais favorável a decisões de ordem comportamental e, a partir

effects on issues such as results management, issues related to their ethical standards as well as the degree of independence, reliability and materiality, and especially that of behavioral influences such as overconfidence and the scope of the final results of the services provided.

Keywords: judgment; audit; behavior.

daí, de quem decide com base na informação recebida.

A investigação a respeito do comportamento trouxe, para o contexto da pesquisa em contabilidade, conceitos relacionados à psicologia cognitiva e às perspectivas da Gestalt, isto com o intuito de se estudar o comportamento no âmbito dos tomadores de decisão (rigidez ou flexibilidade da resposta – de modo que a informação recebida modifica o processo decisório), assim como o comportamento de quem elabora a informação, de forma a identificar como sua escolha altera a decisão final (Rosman, 2011). Para os autores Jreige (1998), Alexander & Jermakowics (2006) e Fornaro & Huang (2012), o julgamento profissional ganha um novo espaço no contexto da contabilidade, trabalhando com uma informação que alcance a necessidade do usuário.

A psicologia cognitiva está dentro do âmbito de estudo das ciências cognitivas. Ela se preocupa com o processo de transformação, armazenamento, recuperação e utilização da informação, de forma que é necessário, nos estudos da contabilidade, considerar a participação de quem elabora a informação, pois este é movido por sentimentos e pela razão, tida como conhecimento expressado. Assim, o estudo do conhecimento é imprescindível para determinar como se dá o processo de elaboração da informação contábil, levando-se em conta todos os aspectos da mente humana, incluídos, aí, os fatores emocionais (Gardner, 2003).

A principal preocupação é, então, buscar

entender de onde vem o conhecimento, em que ele consiste e como é representado pela mente humana. Questões que envolvem a armazenagem e a recuperação do conhecimento, assim como ele pode ser perdido, também passam a ser levantadas, dada a importância de conhecer o processo que leva o ser humano a tomar determinada decisão ou a realizar determinada escolha (Gardner, 2003).

Basu & Waymire (2006) e Dickhaut, Basu, McCabe & Waymire (2010) desenvolveram estudos atribuídos ao grupo de *Neuroaccounting*, segundo os quais a evolução do conhecimento contábil advém do desenvolvimento do cérebro humano ao avaliar trocas sociais e econômicas. O entendimento sobre o funcionamento do cérebro é, portanto, crucial para compreender como são realizadas as escolhas. O cérebro seria responsável, então, por processar informações que permitem selecionar alternativas de respostas às informações recebidas.

Nesse contexto, deve-se notar que não apenas quem prepara a informação contábil ganha relevância, mas, também, quem tem a responsabilidade de auditar aquelas informações, dada a influência que terá na validação (ou não) das preferências que orientaram a preparação da

informação contábil e, portanto, na informação que será recebida pelos usuários do produto e que influenciará, eventualmente, as suas decisões.

Note-se que, a despeito da capacidade de julgamento de quem prepara a informação, o auditor terá, também, de exercer o seu julgamento, afim de validar a informação. Reconhece-se o trabalho dos auditores independentes como crucial para que haja um funcionamento adequado do mercado de valores mobiliários. Percebe-se, então, que o julgamento que o auditor fará pode ser aceito como mais importante que o julgamento que o preparador da informação fará; isto no sentido de influenciar o comportamento de quem receberá a informação.

É natural que, no ambiente acadêmico – em qualquer área do conhecimento –, quando surge um tema novo, as pesquisas iniciais tendam a “orientar” as subseqüentes. Considerando a relevância da abordagem comportamental no âmbito da contabilidade, associado à relevância do trabalho dos auditores independentes, parece oportuno examinar o perfil das publicações que dissertam sobre a temática apresentada. Surge, então, a seguinte questão de pesquisa: Quais as características das pesquisas científicas que tratam do julgamento empreendido na auditoria?

Revisão de Literatura

Tendo como cerne do estudo a investigação das características das pesquisas relacionadas ao julgamento na auditoria, buscou-se detalhar, dentre os tipos de julgamentos identificados, quais os preceitos teóricos que os embasam. Nesse contexto, deve-se frisar que, sendo objeto de estudo a análise dos objetivos dos artigos que tratam sobre o julgamento, é imprescindível compreender os aspectos teóricos que determinam ou sustentam a busca por tais

objetivos, o que surge do próprio norteador dos fatores determinantes do julgamento em si. De fato, percebe-se que não é possível isolar a participação do autor, seja na elaboração da informação ou na análise de sua confiabilidade. Assim, o auditor interage ativamente ao fazer parte integrante das informações geradas, segundo as quais as explicações teóricas devem ser buscadas para firmar as propostas de pesquisas.

2.1 Julgamento do Auditor

Os auditores têm se tornado, paulatinamente, profissionais significativos que incentivam as partes interessadas para garantir a qualidade e a confiabilidade das demonstrações financeiras e os relatórios, principalmente dentro de um sistema baseado em princípios, segundo os quais o julgamento (poder de escolha) tem

se tornado peça chave para os elaboradores de informações (Ussahawanitchakit, 2012; Fornaro & Huang, 2012).

O julgamento da auditoria refere-se ao julgamento profissional do auditor sobre o risco de auditoria e a materialidade na realização da auditoria (Poonpool & Chanthinok, 2011).

Julgamentos sobre a integridade de um especialista continuam a fazer parte da justificação de um usuário para confiar no especialista. Assim, prevê-se que a percepção da integridade do auditor será vinculada diretamente às avaliações dos usuários em relação à especialização do auditor (DeZoort, Holt & Taylor, 2012).

A integridade do auditor está diretamente relacionada à objetividade dele, a qual é percebida após o controle de efeitos de integridade na experiência e na independência. Sugere-se que a integridade deve ajudar os profissionais a manter o foco claro sobre a informação verdadeira e ser sensível à comunicação de comportamentos manipulados e desonestos. A objetividade se refere à capacidade do profissional para controlar os preconceitos, conflitos e influências inadequadas que podem prejudicar o julgamento profissional e a confiabilidade (DeZoort et al., 2012).

Sob a perspectiva do usuário, a experiência percebida dos auditores deve afetar, diretamente, os julgamentos sobre a capacidade deles para entender e avaliar questões complexas e gerenciar o julgamento e os preconceitos que prejudicam a objetividade. Assim, as regras de independência vigentes concentram-se em proscrever relações financeiras e não financeiras com o cliente que tem o potencial de criar conflitos de interesse que podem prejudicar a busca da objetividade dos auditores (DeZoort et al., 2012).

O julgamento de auditoria se refere a avaliações subjetivas feitas como um prelúdio para a ação. Consistentemente, usa-se o termo decisão para significar as ações que as pessoas tomam para executar alguma tarefa ou resolver algum problema. No entanto, os auditores fazem julgamento e tomam decisões sob condições difíceis e de incerteza. Além disso, os erros sistemáticos ou a distorção de julgamento afeta a decisão de planejamento de auditoria e a *performance* do auditor (Prachsrithum & Chuchuea, 2011).

A eficiência da auditoria é refletida na probabilidade de que um auditor tem de descobrir e reportar erros materiais, declarações falsas ou omissões nas demonstrações financeiras dos clientes. A independência da auditoria é algo bastante focado para garantir a eficiência da auditoria, uma vez que é refletida na atitude mental imparcial de um auditor. O objetivo de

uma auditoria é aumentar a credibilidade das demonstrações financeiras, ao fornecer uma garantia razoável de que elas se apresentam de forma verdadeira e apropriada de acordo com as normas contábeis, e isso não será alcançado se os usuários dos relatórios de auditoria acreditam que o auditor pode ter sido influenciado por outras partes, mais especificamente, pelos gerentes/diretores da empresa ou por interesses conflitantes. Além da competência técnica, a independência do auditor é o fator mais importante para estabelecer a credibilidade da eficiência da auditoria (Prachsrithum & Chuchuea, 2011).

A qualidade da auditoria depende bastante do melhor uso do julgamento profissional pelo auditor. É essencial um estado de espírito que inclua o ceticismo profissional quando do planejamento e execução da auditoria. O ceticismo profissional é definido como uma atitude marcada por uma mente questionadora e por uma avaliação crítica da evidência da auditoria, ou seja, determina a capacidade do auditor em identificar e responder a fatores que possam indicar possíveis distorções. O auditor usa o conhecimento, honestidade, ética/moral, competências e habilidades para reunir e avaliar, objetivamente, evidências de boa fé (presença de fraude) e integridade; assim, o ceticismo profissional é de reconhecida importância pela norma, mas é também influenciado pelo comportamento pessoal (Demerens, Paréb & Redisc, 2013).

A moral se torna um fator determinante na qualidade da auditoria, que reflete explicitamente, a credibilidade, a confiabilidade e a utilidade das informações financeiras além de outras que são apresentadas a partir de um relatório de auditoria. Ele é a definição de um indivíduo do que é bom. A moralidade na auditoria é definida como um processo cognitivo que orienta o auditor a se decidir a respeito do certo e do errado em relação às suas práticas de auditoria, as quais envolvem aspectos relacionados às suas obrigações profissionais, à responsabilidade social, aos julgamentos independentes e justos, à fraude e à detecção de erros, além de se revestir de um compromisso com a informação de teor extremamente importante para a sociedade (Ussahawanitchakit, 2012).

Assim, os auditores com maior senso

de moralidade, detém maior probabilidade de demonstrarem preocupação com o nível de desenvolvimento moral que afetam as diversas formas da resolução de dilemas. Além disso, a moralidade se refere a uma obrigação auto-imposta ou atribuível com vistas a garantir que as ações sejam conscientes e intencionais. Auditores com mais moralidade parecem fornecer informação confiável e reportar informações eficazes para uma boa tomada de decisão das partes interessadas (Ussahawanitchakit, 2012).

Ussahawanitchakit (2012) fala de correntes de desenvolvimento moral de um indivíduo, estas correntes enfocam os seguintes aspectos: moralidade da obediência; da moralidade do egoísmo instrumental; moralidade da concordância interpessoal; moralidade da lei; moralidade do dever para com a ordem social; moralidade do consenso das práticas utilizadas e moralidade da cooperação social não arbitrária. Nesta linha, existe preocupação ainda com a magnitude das consequências (o dano total feito às vítimas ou benefícios agregados aos beneficiários), o consenso social (o nível de concordância sobre a bondade ou maldade de um ato proposto), a probabilidade de efeito (a probabilidade de o ato ocorrer e as consequências esperadas da Lei), o imediatismo temporal (o período de tempo entre as suas consequências éticas e o ato praticado), a proximidade (o grau em que o indivíduo pode identificar-se como potenciais vítimas ou beneficiários) e concentração dos efeitos (a função do número de pessoas afetadas por um ato). E, por fim, a predisposição à sensibilidade moral (interpretando a situação por ser consciente de como suas ações afetam os outros), ao julgamento moral (a julgar que a

ação é moralmente certa ou errada), à motivação moral (priorizando os valores morais em relação a outros valores), e ao caráter moral (ter coragem, persistir e superar as distrações, a fim de realizar as ações morais).

O auditor cético tem um comportamento que indica sempre dúvida sobre a validade de alguma afirmação, de modo que suspeita de cada fragmento de informação disponibilizado pela empresa. O processo de julgamento é afetado pelo conhecimento (de padrões comprobatórios e frequências de erro – experiência e formação individual), por características (habilidade de resolver problemas, raciocínio rápido e equilíbrio entre ética/moral) e por incentivos (medo de perder reputação por causa de execuções judiciais e administrativas) (Demerens et al., 2013).

O ceticismo é muitas vezes visto como a base para a detecção de fraudes. Assim, ao exercer o ceticismo profissional no recolhimento e na avaliação das provas, o auditor não deve estar satisfeito com poucas evidências persuasivas por causa de uma crença de que a gestão é honesta (presença de viés). A falta de ceticismo profissional é considerada uma das principais razões para auditorias falhas (Demerens et al., 2013; Popova, 2013).

No julgamento de auditoria quanto a fraudes/erros, deve-se verificar o efeito de fatores situacionais (como incentivo, energia e comunicação) e os fatores disposicionais (motivação, personalidade e atitudes [capacidade de resolver problemas, predisposição ética, autoconfiança e tendência para duvidar]), pois ambos afetam a percepção dos motivos e/ou de competência que, por sua vez, afetam a confiança percebida (Popova, 2013).

Viéses do Julgamento

Os tomadores de decisão tendem a apresentar julgamentos e atitudes enviesadas, surgindo os ditos viéses comportamentais ou viéses heurísticos. O viés trabalha com o processo de irracionalidade e é causado por atalhos mentais (regras de bolso), que constituem mecanismos criados pelo cérebro e que são acionados para resolver questões complexas de forma rápida e objetiva. Com base em informações concretas, dentro de processos racionais, o cérebro utiliza as informações disponíveis (relevantes) para apoiá-

lo em decisões tidas como arriscadas (Tversky & Kahneman, 1974).

O cérebro costuma realizar ajustes insuficientes quando acionado de forma rápida e objetiva, podendo levar a distorções no julgamento ou a um julgamento pouco acurado (Tversky & Kahneman, 1974).

As pesquisas desta vertente têm buscado estudar fatores capazes de afetar o comportamento humano, como: memória; gênero; experiência; flexibilidade/rigidez de comportamento; atuação

da seleção natural (adaptabilidade); fatores ambientais, fatores motivacionais (incentivos); conhecimento (aprendizagem social); cognição seletiva e habilidade (pressão do tempo). Assim, pesquisadores da área determinam que não é possível prever o comportamento, a menos que, na análise, esteja englobada a estrutura do ambiente em que as tarefas estão sendo executadas e uma análise dos limites racionais de adaptação ao ambiente (Rosman, 2011; Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi & Anugerah, 2012; Lee, 2012).

A Ciência Cognitiva vem, dentro desta ótica, abraçando os estudos inerentes ao comportamento humano. Johnson-Laird (1989) define a ciência cognitiva como aquela que objetiva explicar o funcionamento da mente, trazendo relações significativas entre as respostas do cérebro e a mente. Assim, a percepção visual, aprendizagem, memória, o planejamento e controle de ações, raciocínio dedutivo e indutivo, e a formação de novos conceitos e novas ideias, são melhor compreendidos a partir dos estudos da mente.

O estudo do conhecimento é tratado pela ciência cognitiva, sendo denominada por Gardner (2003) como a nova ciência da mente. Falando especificamente do julgamento, existe, então, a busca pelo entendimento de que o processo de realização de escolhas e tomadas de decisão tem por base a relação entre a razão e os sentimentos, de forma que a ciência cognitiva representa o conhecimento e como o ser humano processa informações disponíveis no contexto em que se encontra.

O julgamento é pressuposto, portanto, do processamento de informações recebidas e organizadas segundo evoluções do cérebro, memórias, pensamentos, solução de problemas, natureza da consciência, características da linguagem e cultura. Como afirma Gardner (2003, p. 19), a ciência cognitiva responde questões relativas “à natureza do conhecimento, seus componentes, suas origens, seu desenvolvimento e seu emprego”, desta forma, o estudo do julgamento está dentro do entendimento da ciência cognitiva.

Desta forma, ao se estabelecer uma relação entre as ciências contábeis e as cognitivas, tem-se que a primeira - ao desenvolver atividades como a interpretação, análise de relatórios contábeis, bem como, julgamentos na auditoria - necessita

das bases da ciência que trata da cognição para analisar o comportamento do ser humano e avaliar suas ações e reações.

Rosman (2011) destaca que estudos direcionados para a percepção seletiva; telas de percepção; estabilidade funcional, visão em túnel, cegueira coletiva, escalada de compromisso e compromisso com o *status quo* foram realizados no sentido de procurar explicações para muitos dos comportamentos encontrados no âmbito da estrutura organizacional.

Vieses cognitivos em um contexto de Auditoria afetam auditores independentes de várias maneiras. Em primeiro lugar, os auditores têm a principal responsabilidade de avaliar uma ampla gama de decisões tomadas por outras pessoas – decisões quase certamente impactadas por vieses cognitivos. Em segundo lugar, os auditores devem se preocupar com a forma como vieses cognitivos afetam os vários níveis de decisões tomadas ao longo do processo de auditoria. Contabilistas, funcionários, gerentes de auditoria, parceiros de trabalho de auditoria, parceiros concordantes ou revisores – todos têm a oportunidade de injetar seus próprios vieses cognitivos nas inúmeras decisões tomadas durante cada auditoria. No geral, os auditores fazem tanto uso de heurísticas como leigos e, conseqüentemente, também são propensos a vícios. Além disso, há poucos sinais de que os especialistas em realização de auditorias produzam intervalos de confiança mais realistas do que os novatos. Assim, os auditores devem estar cientes dos tipos de vieses cognitivos passíveis de estarem presentes e da influência dos julgamentos, de forma a extrair os preconceitos (Knapp & Knapp, 2012; Hardies, Breesch & Branson, 2012).

De acordo com estudos dos psicólogos da Gestalt sobre a introspecção, a maioria dos estudos concluiu que tomadores de decisão experientes, quando confrontados com uma tarefa mal-estruturada a ser executada, tendem a confiar rigidamente em seu conhecimento de domínio específico anterior, de modo que, em lugar de ajustar os seus comportamentos à informação específica apresentada com problemas, apresentam, portanto, um comportamento mais limitado e rígido. A flexibilidade, por sua vez, é mais inerente ao comportamento de tomadores de decisão que ainda não estabeleceram uma

rotina. Eles desenvolvem uma visão mais profunda da tarefa a ser realizada (Rosman, 2011).

Um dos pilares das heurísticas (atalhos mentais) do julgamento é o excesso de confiança, podendo se apresentar em superestimação da probabilidade de que seus julgamentos são corretos, ilusão de controle (superestimar o controle sobre os eventos), otimismo irrealista (considera que eventos ruins são mais propensos a acontecer com os outros do que a si mesmos) e do efeito do “melhor do que a média” (superestimar suas realizações e habilidades relativas a outros). Enfim, pode ser separado em três grupos: Overprecision (Superestima a precisão do seu conhecimento), overplacement (superestima sua classificação em um grupo) e superestimação (superestimando a qualidade de sua *performance*). A grande crítica é que o excesso de confiança pode levar o tomador de decisões a cometer erros (Hilton, Régner, Cabantous, Charalambides & Vautier, 2011).

O excesso de confiança não é apenas um artefato de experimentos psicológicos, mas parece presente em muitas situações da vida real, onde considerável número de usuários estão envolvidos. A afirmação de que as pessoas estão confiantes é uma explicação atraente para o comportamento dos tomadores de decisão (Merkle & Weber, 2011).

O excesso de confiança do Auditor tem sido associado ao comprometimento da eficácia da auditoria. Algumas consequências prejudiciais do excesso de confiança pode impedir auditores de: buscar evidência adicional que levaria a decisões diferentes, refutar provas e ser sensível a comentários. Sugere-se que o excesso de confiança pode causar auditorias ineficazes, com foco apenas no óbvio. O resultado dessas decisões confiantes pode assumir a forma de auditorias de qualidade inferior e a má alocação de recursos de auditoria, que pode levar a problemas legais, de corpo de trabalho inadequado e uso ineficiente de tecnologia (Hardies et al., 2012).

A aversão à incerteza também foi destacada no estudo de Knapp & Knapp (2012). A incerteza significativa em um cenário de tomada de decisão faz com que a maioria das pessoas se sintam desconfortáveis, senão completamente estressadas. A escolha de uma alternativa de decisão que não tem um resultado exato ou claro pode estender ou ampliar o estresse. Para

eliminar o estresse colocado pela incerteza, os seres humanos são propensos a tomar decisões muito rapidamente e a escolher alternativas de decisão que têm resultados claros. Não surpreendentemente, essas decisões podem se mostrar precipitadas, e muitas vezes se apresentarem como decisões ruins.

Uma falha cognitiva que também tem sido muito comum é a cegueira por desatenção, que é o fenômeno de não ser capaz de ver coisas que estão realmente lá, provavelmente por ter se focado em um único ponto. Concentrar-se em apenas um aspecto, pode levar a desperceber outros no mesmo ambiente. A cegueira por desatenção é um fenômeno que permanece bastante intenso, mesmo quando os indivíduos são orientados a intervir em situações incomuns ou inesperadas. É importante ressaltar-se, ainda, que focar-se intensamente em um único aspecto do problema pode levar à falta de outras coisas que possam ser de interesse igual ou superior, o que pode ser chamado de “satisfação da pesquisa”, de modo que, após o resultado esperado ter sido alcançado, o auditor não mais se preocupa com outros fatores (Kleinman & Anandarajan, 2011).

Nessa linha de falha cognitiva, a qualidade dos julgamentos feitos pelos tomadores de decisão tende a ser diminuída se houver considerável ruído de fundo no contexto de tomada de decisão (sobrecarga de informações). Ou seja, a presença de uma quantidade significativa de informações não relevantes tende a distrair os tomadores de decisão e a diluir ou a diminuir a qualidade de seus julgamentos. Em um contexto de auditoria, o viés de diluição é particularmente problemático em compromissos iniciais, quando os auditores devem coletar e processar uma ampla gama de informações e ser seletivo com relação à importância delas para o seu trabalho (Knapp & Knapp, 2012).

Knapp & Knapp (2012) destacaram, também, o viés da disponibilidade, destacando que os tomadores de decisão tendem a prever a probabilidade de um determinado evento com base em quão facilmente ele pode ser trazido à mente – ou seja, se um determinado evento é facilmente disponível na memória de cada um. Esse viés pode diluir o ceticismo profissional que os auditores devem invocar durante todo trabalho de auditoria, e pode torná-los menos propensos a descobrir um esquema fraudulento perpetrado

por um cliente, justamente pelo fato da fraude ser um evento raro, onde na realidade a maioria dos auditores não vivenciou uma fraude entre seus trabalhos, de forma que não se teria este tipo de evento armazenado em sua memória.

Outro viés bastante propício na atividade do auditor que foi destacado por Knapp & Knapp (2012) é o da tendência dos tomadores de decisão para avaliar uma característica específica possuída por um indivíduo e deixar que ela influencie outras características daquele indivíduo. Pesquisas demonstram que o juízo da atratividade pessoal de um indivíduo tende a influenciar a

avaliação da inteligência do indivíduo. Para os auditores, a competência técnica reside entre as características pessoais mais marcantes dos seus clientes. Porque a imagem estereotipada de um executivo é um indivíduo que é tecnicamente competente, pelo menos em um campo particular, os auditores tendem a dar aos indivíduos o benefício da dúvida quando se trata de avaliar as suas outras características pessoais – incluindo honestidade. Esse viés significa que os auditores estão inclinados a aceitar representações de gestão pelo valor de face.

Metodologia

Esta pesquisa é um estudo descritivo, cuja intenção é identificar as características das pesquisas científicas que tratam do julgamento na auditoria, com a intenção de contribuir para a reflexão, a discussão e a consolidação dos benefícios gerados por elas.

Gil (2008) enfatiza que a pesquisa descritiva pode se apresentar em forma de observação sistemática, na qual se realiza a seleção categorizada do material e a expressão sob a forma de dados.

A observação sistemática é tida como planejada, estruturada ou controlada, de forma que restou estabelecido que a busca por artigos se efetivasse através do portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), que é considerado “uma biblioteca virtual que reúne e disponibiliza a instituições de ensino e pesquisa no Brasil o melhor da produção científica internacional”

(Capes, 2013). Foi criado um filtro de acordo com o objetivo da pesquisa, segundo o qual os artigos selecionados pudessem se encontrar dentro do foco do julgamento na auditoria, havendo uma delimitação dos artigos que fariam parte da pesquisa, assim, foram estabelecidas as seguintes palavras-chaves como base para a coleta de dados: *audit; judgement; behavior; accounting e bias*.

Foram considerados os artigos publicados nos anos de 2011, 2012 e 2013. A delimitação da pesquisa estabeleceu um limite de três anos. Os artigos selecionados, portanto, a amostra desta pesquisa, ficou composta de 28 publicações de periódicos internacionais, considerando que o tema em questão vem sendo discutido com mais amplitude dentro do âmbito internacional. Assim, a amostra da pesquisa poderá ser visualizada conforme Tabela 1.

Tabela 1:
Base de Dados – Artigos Selecionados ¹

| Número do Artigo | Referências do Artigo |
|------------------|---|
| 1 | Association between audit opinion and provision of non-audit services (Ahadiat, 2011). |
| 2 | Audit practice and audit performance of CPAS in Thailand (Ussahawanitchakit, 2011). |
| 3 | Audit Judgment Competency and Audit Reporting Quality: Na Empirical Research of Tax-Auditors in Thailand (Prachsriphum & Chuchuea, 2011). |
| 4 | Auditor Tactics in Negotiations: A Research Note (Hollindale, Kent & McNamara, 2011). |

| | |
|----|--|
| 5 | Auditors' going-concern judgments: rigid, adaptive, or both? (Rosman, 2011). |
| 6 | Computerized-audit competency and audit efficiency of certified public accountants (CPAs) in Thailand: mediating influences of audit judgment (Poonpool & Chanthinok, 2011). |
| 7 | Do Positive Illusions Predict Overconfidence in Judgment? A Test Using Interval Production and Probability Evaluation Measures of Miscalibration (Hilton, Régner, Cabantous, Charalambides & Vautier, 2011). |
| 8 | Impact of the CFO's affiliation on auditor independence (Martinov-Bennie, Cohen & Simnett, 2011). |
| 9 | Inattention blindness and its relevance to teaching forensic accounting and auditing (Kleinman & Anandarajan, 2011). |
| 10 | The Impact of Qualitative Factors on Ethical Judgments of Materiality: An Experimental Study with Auditors (Manita, Lahbari & Elommal, 2011). |
| 11 | The Role of Accounting Information System Knowledge on Audit Effectiveness of CPAs in Thailand (Chaveerug, 2011). |
| 12 | True overconfidence: The inability of rational information processing to account for apparent overconfidence (Merkle & Weber, 2011). |
| 13 | Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism deter aggressive earnings management? An experimental investigation (Chen, Kelly & Salterio, 2012). |
| 14 | Audit Competency and Audit Survival of CPAs in Thailand: an Empirical Investigation of the Antecedents and Consequences (Uachanachit, Ussahawanitchakit & Pratoom, 2012). |
| 15 | A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments (DeZoort, Holt & Taylor, 2012). |
| 16 | Enhancing auditors' performance The importance of motivational factors and the mediation effect of effort (Iskandar, Sari, Mohd-Sanusi & Anugerah, 2012). |
| 17 | Auditor Liability: A comparison of judge and juror verdicts (Arel, Jennings, Pany & Reckers, 2012). |
| 18 | The ethical orientations of Chinese auditors and the effect on the judgements they make (Woodbine, Fan & Seully, 2012). |
| 19 | Male and female auditors' overconfidence (Hardies, K. Breesch & Branson, 2012). |
| 20 | Performance Pressure as a Double-Edged Sword: Enhancing Team Motivation While Undermining the Use of Team Knowledge (Gardner, 2012). |
| 21 | Effects of audit morality on audit performance of certified public accountants (CPAs) in Thailand (Ussahawanitchakit, 2012). |
| 22 | External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: the influence of work style and barriers to cooperation (Brody, 2012). |
| 23 | Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance (Lee, 2012). |
| 24 | The Effect of Accountability on Confidence Level and Resistance to Changing of Accounting System (Khodamipour, Hajizadeh & Sajjadi, 2012). |
| 25 | Further evidence of earnings management and opportunistic behavior with principles-based accounting standards: the case of conditional asset retirement obligations (Fornaro & Huang, 2012). |
| 26 | Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments (Popova, 2013). |
| 27 | Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext (Demerens, Paréb & Redisc, 2013). |
| 28 | The influence of personal attributes and organizational ethics position on accountant's judgments: Malasyan scenario (Ghazali & Ismail, 2013). |

Assim, definida a amostra, realizou-se a observação sistemática, de forma que, nos artigos selecionados foram investigados os seguintes aspectos, os quais podem ser considerados o cerne de qualquer pesquisa, tendo sido tomados como os pontos que seriam capazes de alcançar o objetivo proposto de caracterizar as pesquisas científicas que falam sobre o julgamento dos auditores: número de autores; temática; objetivo; tipo de pesquisa, procedimentos e análise dos dados. Desta forma, sendo o objetivo desta pesquisa levantar as características das pesquisas científicas que tratam do julgamento na auditoria, foram observados os artigos selecionados em etapas, identificando-se os participantes, qual a

área motivadora para a realização da pesquisa, a intenção que se pretende alcançar com a sua realização, a proposta metodológica e as ferramentas estatísticas utilizadas.

Para a tabulação dos dados, foi criada uma planilha de *Excel*, na qual foram discriminados e separados cada um dos pontos identificados nos artigos em termos da observação sistemática. Em seguida, foram criadas redes de resultados, pelas quais foram verificados: a quantidade de autores por artigo; a temática predominante e os aspectos metodológicos tais como: objetivos; tipo de pesquisa e instrumentos estatísticos utilizados na análise de resultados.

Análise e Descrição dos Resultados

O presente tópico apresenta a análise dos resultados obtidos. Inicialmente, foi criada uma rede de resultados para verificar a quantidade de autores por artigo, onde se buscou mostrar o impacto dos autores na verificação dos fenômenos da comunicação científica. Assim, conforme pode-se visualizar na figura 1, no que se refere ao número de autores, a pesquisa mostra que a maior parte das publicações, ou seja, dez delas foram realizadas por três autores; seguidas daquelas publicações de autoria única (nove). É pequeno o número de artigos escritos por dois, quatro ou cinco autores. Observou-se, ainda, que, na maior parte dos artigos publicados, os autores são de universidades diferentes.

É possível afirmar que existe um indicativo

da existência de redes de relacionamentos, ou seja, existe contato ou interação com outros profissionais da mesma área ou áreas afins. Percebeu-se que a maioria dos artigos foi elaborada por mais de um autor e que, comumente, eles são de universidades diferentes. Existiu uma interação entre os pesquisadores nesta área de conhecimento, daí a forte presença de co-autoria, tanto no que tange ao número de autores, como quanto à colaboração acadêmica de diferentes instituições de ensino. Esse resultado pode remeter à evolução da pesquisa que trata do julgamento de auditoria, de modo que resta demonstrado que houve um aumento do interesse, com uma correspondente ampliação da colaboração e da comunicação.

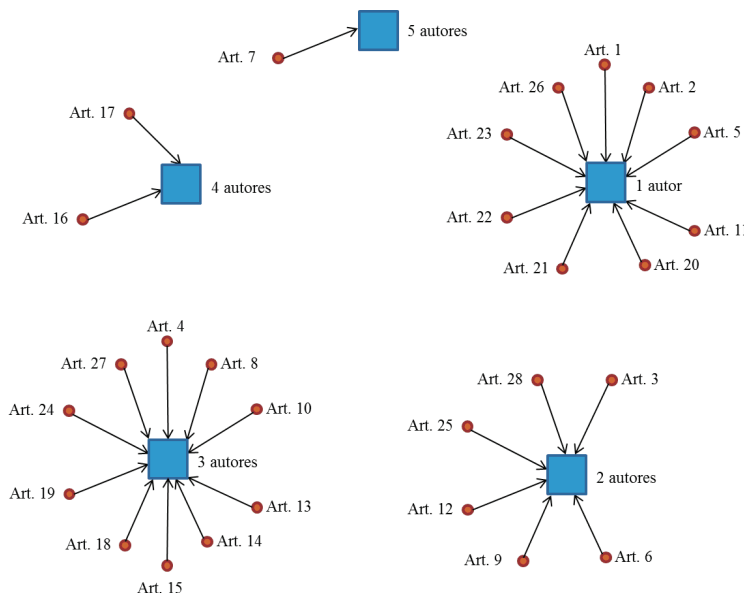


Figura 1 – Grupamento de acordo com o número de autores

A Figura 2 demonstra a descrição associada às temáticas observadas em todos os artigos examinados que abordam o julgamento. De uma forma geral, considerando os temas mais representativos dos artigos, pode-se afirmar que as questões de pesquisa identificadas versam sobre dois grupos temáticos: 1) Julgamento da influência dos atributos do auditor na prestação dos serviços e 2) Julgamento das escolhas do auditor na prestação dos serviços. Evidencia-se um equilíbrio entre as áreas temáticas identificadas, de modo que exatamente a metade dos artigos trabalharam com a temática 1 e, a outra metade, com a temática 2.

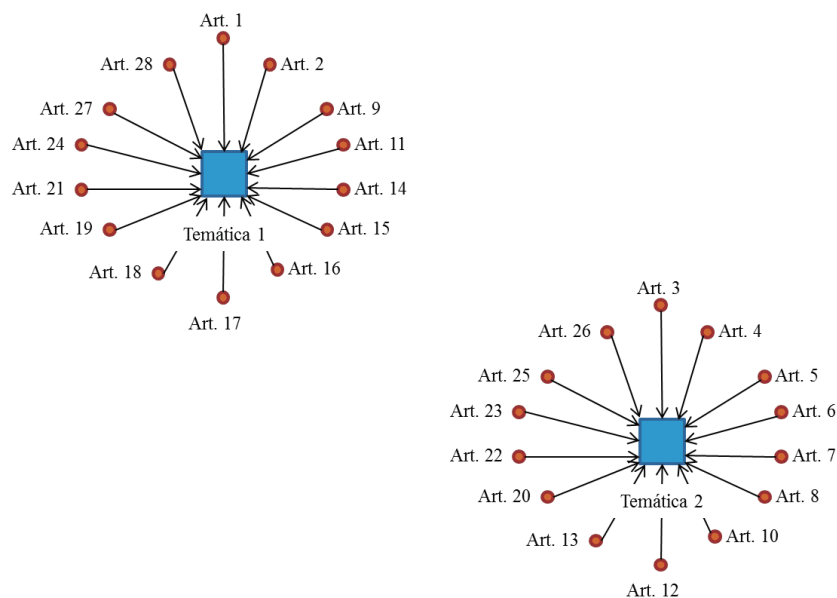


Figura 2 – Grupamento de acordo com a temática

Realizou-se, também, uma análise dos objetivos dos artigos analisados, de modo que a intenção foi fazer uma descrição minuciosa das especificidades encontradas dentro das duas temáticas expostas na Figura 2.

Identificou-se, conforme pode ser visualizado na Tabela 2, que em uma parcela significativa dos trabalhos analisados existe uma preocupação dos autores em verificar os efeitos do julgamento na auditoria, seja quanto à influência dos diferentes procedimentos e atitudes dos auditores – onde se revela a ênfase em questões como o gerenciamento de resultados, questões relacionadas ao seu padrão ético (independência na execução dos trabalhos), examina-se os julgamentos em casos de litígios, investiga-se sobre a influência dos fatores qualitativos no julgamento ético da materialidade

Desta forma, identificou-se que ao se estudar o julgamento na auditoria, verifica-se que um grupo se preocupa com o estudo da relação entre o julgamento intrínseco aos atributos (características) presentes no profissional e, o outro grupo, remete-se a uma preocupação com a subjetividade das escolhas quando da necessidade de decidir. Portanto, em se tratando de finalidades dos estudos analisados, percebe-se que os autores se preocupam em verificar quais os elementos que afetam e influenciam o julgamento na auditoria, como os atributos pessoais, o grau de independência, a confiabilidade e a materialidade.

da questão (compromisso com os deveres e funções inerentes a atividade), bem como quanto ao grau de confiabilidade e materialidade.

Em análise da Tabela 2, é possível identificar trabalhos que abordam a influência e a presença de aspectos comportamentais no processo de julgamento das atividades da auditoria, tais como: o excesso de confiança; ilusões positivas; ceticismos; análise das habilidades; percepção de habilidades e virtudes (competências); racionalidade das informações; bem como as variações de comportamentos em função da cegueira por desatenção, valendo salientar que o conjunto desses comportamentos pode produzir consequências no resultado final dos serviços prestados. Deve-se destacar que a experiência no trabalho como auditor pode interferir positivamente ou negativamente na

qualidade e na eficácia da auditoria.

Outras questões abordadas nos estudos em análise referem-se ao desempenho das tarefas realizadas e à sua relação com o julgamento. Identificou-se que fatores como a prestação de contas, pressão, incentivos, questões morais, complexidade das tarefas, relações de aprendizagem, avaliação da rigidez no planejamento/execução, efeitos das normas, assim como o período de adaptação do auditor, podem comprometer o desempenho do auditor e, portanto, a qualidade dos relatórios finais de auditoria (Tabela 2).

A Tabela 2 ainda permite identificar que as questões sobre o julgamento também

versam sobre a relação cliente-auditor, onde de fato relações táticas – trabalhadas, inclusive, na psicologia –, servem como norteadoras deste relacionamento.

Outro ponto de estudo (Tabela 2) identificado nos artigos selecionados aborda a relação do julgamento com a tecnologia da informação, à disposição do auditor. Sobre estes aspectos, buscam-se respostas para analisar se ocorre, de fato, a utilização daquelas tecnologias com vistas à redução da subjetividade e se, ao optar por tais recursos, o auditor é por eles influenciado ao apresentar o resultado final de sua auditoria.

Tabela 2:
Objetivos das publicações examinadas

| | |
|----|--|
| 1 | Investigar se o envolvimento dos auditores britânicos e australianos com serviços de auditoria e não-auditoria para o mesmos clientes produzem resultados semelhantes; |
| 2 | Analisar os efeitos da prática (experiência em auditoria, a independência da auditoria, profissionalismo) sobre o desempenho da auditoria (qualidade e eficácia da auditoria) de contadores públicos na Tailândia; |
| 3 | Investigar as relações positivas entre a responsabilidade, a pressão e a complexidade das tarefas e a competência no julgamento da qualidade dos relatórios finais de auditoria; |
| 4 | Identificar as táticas usadas nas negociações entre clientes e auditores; |
| 5 | Analisar o comportamento do auditor com relação à rigidez, à adaptação e à estrutura das tarefas desempenhadas; |
| 6 | Analisar as relações entre a competência da auditoria computadorizada, o julgamento e a eficiência da auditoria; |
| 7 | Investigar a relação entre ilusões positivas e a probabilidade de uma calibragem errada na avaliação do excesso de confiança no julgamento; |
| 8 | Analisar o impacto potencial de dois fatores de filiação sobre a independência do auditor; |
| 9 | Mostrar como a cegueira por desatenção pode afetar o comportamento dos indivíduos; |
| 10 | Verificar a influência dos fatores qualitativos sobre julgamentos éticos da materialidade; |
| 11 | Verificar se há mudança no processo de auditoria, como resultado da eficácia da implementação da tecnologia de auditoria; |
| 12 | Identificar o efeito da tendência média das pessoas em perceber se suas habilidades e virtudes estão acima da média através do processo de informação racional e excesso de confiança; |
| 13 | Examinar se diferentes procedimentos e atitudes de auditoria encaminhados para gestão influenciam as percepções sobre a eticidade de qualquer gerenciamento de resultados; |
| 14 | Analisar as relações entre competências de auditoria, os antecedentes e as consequências, incluindo três moderadores (teoria da auto-eficácia, a teoria de aprendizagem, e a teoria da inspiração da confiança); |

| | |
|----|---|
| 15 | Testar a estrutura de confiabilidade do auditor e suas construções éticas; |
| 16 | Analisar o efeito mediador do esforço sobre a relação entre pressão à prestação de contas e auto-eficácia e o desempenho dos auditores; |
| 17 | Examinar as diferenças entre juízes e jurados em proferir sentenças de responsabilidade em casos de litígio com o auditor; |
| 18 | Investigar sobre as preocupações de eticidade de um grupo incipiente de profissionais com relação ao juízo ético que envolve independência e objetividade; |
| 19 | Examinar se existe diferença entre os sexos em relação ao excesso de confiança dentro de uma população de auditores; |
| 20 | Desenvolver e testar empiricamente a proposição de que a pressão por desempenho proporciona efeitos positivos e negativos simultaneamente; |
| 21 | Investigar as relações entre a moralidade da auditoria e o desempenho da auditoria; |
| 22 | Avaliar a influência dos estilos de trabalho e o nível de experiência dos auditores externos na confiança do trabalho dos auditores internos; |
| 23 | Explorar os efeitos de diferentes motivações induzidas por incentivos financeiros e a incerteza comum causada pela pressão do tempo sobre o julgamento do desempenho da auditoria; |
| 24 | Examinar o efeito do compromisso em julgamento sobre conveniência de sistema de contabilidade e também o efeito de prestação de contas na normalização do excesso de confiança e resistência à mudança; |
| 25 | Analisar as normas x princípios no que se refere à adoção do FASB nº 47 que trata da contabilização diversificada das práticas para obrigação condicional da baixa de ativos, a qual surgiu a partir do SFAS nº143. |
| 26 | Examinar como os níveis de traço de ceticismo profissional e as diferentes experiências com um determinado cliente hipotético afetam julgamentos de auditoria |
| 27 | Estudar uma empresa real e mostrar o aprimoramento do ceticismo profissional na melhoria de detecção de fraudes contábeis; |
| 28 | Analisar a influência dos atributos pessoais, organizacionais e posição ética no julgamento dos auditores da Malásia em cenários éticos questionáveis. |

Assim, a análise da Tabela 2 permitiu identificar que, dentro de uma amostra de 28 artigos, pode-se absorver um vasto conjunto de intenções abordadas dentro das temáticas de Julgamento da influência dos atributos do auditor na prestação dos serviços e Julgamento das escolhas do auditor na prestação dos serviços (Figura 2). Embora palavras-chave possam ser apontadas para identificar uma homogeneidade entre os estudos, cada estudo apresentou discussões novas e interessantes para melhor se compreender o impacto do julgamento na auditoria.

A pesquisa, ao tratar da fonte de publicações, elenca 19 periódicos internacionais, dos quais foram extraídos os artigos, conforme pode ser visualizado na Tabela 3, valendo destacar a heterogeneidade identificada, uma vez que, em uma amostra de 28 artigos, foram levantadas

19 revistas diferentes, demonstrando que não há um perfil único de revistas para se encontrar artigos que versam sobre o tema “julgamento na auditoria”.

Conforme se depreende a partir da análise da Tabela 3, pode-se verificar que o *Managerial Auditing Journal* foi o que apresentou o maior número de publicações no período referentemente ao assunto pesquisado (cinco delas).

Pela análise da Tabela 3, é possível perceber que o tema “julgamento na auditoria” está presente não somente em periódicos específicos de auditoria e contabilidade, o que remete a uma certa interdisciplinaridade entre as áreas quando se trata do tema em estudo, de modo que a disseminação do tema não se encontra em revistas específicas e homogêneas, mais sim, em diversos periódicos que podem

explorar o tema em suas diversas implicações.

Apenas 08 das 19 revistas levantadas são específicas de auditoria e contabilidade, tais quais: *Managerial Auditing Journal*; *Accounting*; *Organizations and Society*; *Journal of Accounting and Public Policy*; *International Journal of Accounting*; *International Journal of Auditing*; *Advances in Accounting*; *incorporating Advances in International Accounting*; *Journal of Accounting Education*; e *Review of Accounting and Finance*. Na área de negócios, em uma abordagem mais geral que a tratada em revistas específicas de contabilidade e auditoria, incluindo a exploração de temas em vertentes na administração, economia e finanças, identificou-se 07 periódicos: *Journal of Academy of Business and Economics*; *International Journal of Business*; *International Business and Management*; *Administrative Science Quarterly*; *Review of Business Research*; *International Journal of Business Strategy*; e *International Journal of Business Research*. Ainda se levantou

02 periódicos voltados a ética e sociedade: *Social Responsibility Journal* e *Asian Journal of Business Ethics*. E, por fim, também foram visualizadas 02 revistas que tratam especificamente sobre comportamento: *Organizational Behavior and Human Decision Processes* e *Journal of Behavioral Decision Making*.

Assim, percebe-se que o tema “julgamento na auditoria”, dada a riqueza de inferências que podem ser retiradas dele, tem sido explorado em várias vertentes da grande área de negócios, tais como: contabilidade; auditoria; administração; economia e finanças, assim como, em aspectos mais restritos de seu impacto em termos de ética e de influências comportamentais. Esse último, embora em menor número, revela uma tendência dessa temática, pois a literatura tem evidenciado a importância de se estudar os vieses cognitivos e emocionais presentes no processo decisório, nesse caso, nas decisões dos auditores.

Tabela 3:
Periódicos Internacionais

| Quant. | Periódico |
|--------|---|
| 05 | <i>Managerial Auditing Journal</i> |
| 03 | <i>Journal of Academy of Business and Economics</i> |
| 02 | <i>Accounting, Organizations and Society</i> |
| 02 | <i>International Journal of Business</i> |
| 02 | <i>Journal of Accounting and Public Policy</i> |
| 01 | <i>International Journal of Accounting</i> |
| 01 | <i>International Journal of Auditing</i> |
| 01 | <i>Social Responsibility Journal</i> |
| 01 | <i>International Business and Management</i> |
| 01 | <i>Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting</i> |
| 01 | <i>Administrative Science Quarterly</i> |
| 01 | <i>Asian Journal of Business Ethics</i> |
| 01 | <i>Review of Business Research</i> |
| 01 | <i>Organizational Behavior and Human Decision Processes</i> |
| 01 | <i>International Journal of Business Strategy</i> |
| 01 | <i>Journal of Accounting Education</i> |
| 01 | <i>Review of Accounting and Finance</i> |
| 01 | <i>International Journal of Business Research</i> |
| 01 | <i>Journal of Behavioral Decision Making</i> |

Com relação às tipologias de pesquisa, o estudo mostra que, dos 28 artigos examinados, a maior predominância (17) é de estudos do tipo experimental, seguido do método empírico-analítico (09). Os menos usuais observados referem-se à modalidade de estudo de caso (1) e de tipo documental (1). Obviamente, como em qualquer pesquisa, não sendo diferente nos artigos do tema julgamento na auditoria, o tipo de pesquisa deve satisfazer os fins para os quais a

pesquisa está sendo realizada.

Assim, é de acordo com o problema de pesquisa que se determina a melhor forma de se alcançar a resposta esperada. Desta forma, entre os artigos selecionados julgou-se mais apropriado fazer uso de experimentos, permitindo que os auditores fossem controlados, legitimados pela experimentação e comprovados pelo nível de significância das mensurações. “Os experimentos são os estudos que melhor se adaptam ao

propósito de identificação de relações causais entre as variáveis” (Martins & Theóphilo, 2009, p. 56), sendo esta justamente as principais intenções da amostra selecionada, conforme pode ser visto na Tabela 2.

Na mesma linha de raciocínio, encontra-se a utilização da pesquisa empírico-analítica, presente em uma parte considerável dos artigos, de modo que a pesquisa analítica se preocupa em desenvolver avaliações profundas sobre determinados fenômenos, na tentativa de explicar sua ocorrência, e o empirismo busca reproduzir, nas “ciências sociais as condições aproximadas de laboratório, de forma a superar subjetividades, juízo de valor, influências ideológicas” (Martins & Theóphilo, 2009, p. 40), portanto, muito próximo da ideia do experimento.

Ao se estabelecer uma relação entre esse resultado (tipologia de pesquisa) e aquele que trata da fonte de publicação (Tabela 3), constata-se um fato interessante: embora os periódicos da área comportamental sejam os que menos divulgam a temática do julgamento no que se refere à tipologia de pesquisa, o experimento é a forma mais utilizada, posto que mereceu destaque na literatura como uma tipologia de pesquisa predominantemente caracterizada por estudos comportamentais. Tal fato demonstra que a natureza do estudo do julgamento na auditoria, independentemente da área em estudo, remete a uma característica de influências comportamentais.

Com o intuito de evidenciar os instrumentos estatísticos utilizados nas pesquisas, os dados foram organizados em grupos: a) Métodos de Dependência – são aqueles nos quais há uma variável ou um conjunto de variáveis que são

identificadas como: variável dependente, a qual pode ser prevista, ou variável independente (que pode ser explicada por outras variáveis); b) Métodos de Interdependência – refere-se às técnicas que envolvem a análise simultânea de todas as variáveis no conjunto de dados, sem que sejam feitas distinções entre variáveis dependentes e independentes; c) Outros seriam instrumentos estatísticos não enquadrados como Métodos de Dependência ou de Interdependência.

Conforme a Figura 3, verifica-se que apenas 02 artigos apresentaram Técnicas de Interdependência, 07 deles se enquadraram nas Técnicas de Dependência. A maior parte dos artigos, 10 deles, trabalha com Técnicas de Dependência e de Interdependência. Portanto, quanto ao instrumento estatístico utilizado, houve uma variação considerável quanto às modalidades utilizadas nos artigos, posto que não há um comportamento padrão quanto à técnica empregada.

As Técnicas de Dependência verificadas nesta pesquisa compreendem a Análise de Regressão, Análise Discriminante, ANOVA, ANCOVA, Regressão Logística e Equações Estruturais. Quanto às Técnicas de Interdependência utilizadas neste estudo, identificou-se o uso da Análise Fatorial; O grupo “Outros”, menos presente nos artigos (ver Figura 3), diz respeito aos testes de médias e estatísticas descritivas.

Enfim, de uma forma geral, foi possível identificar que a maior parte das publicações analisadas fez uso das técnicas de dependência como, também, de interdependência, o que demonstra a preocupação dos autores com a robustez dos resultados alcançados.

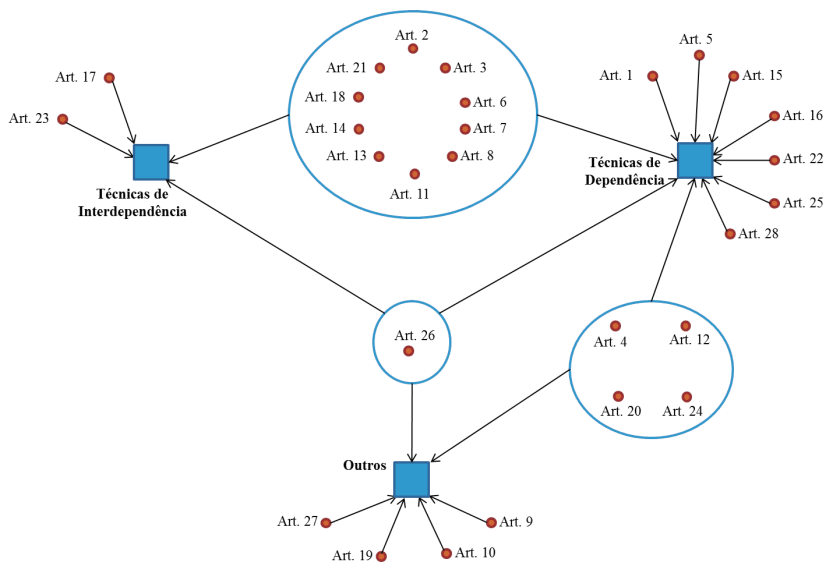


Figura 3 – Grupamento de acordo com as técnicas estatísticas

Considerações Finais

Este trabalho teve, como objetivo principal, descrever as características dos estudos científicos que versam sobre o julgamento na auditoria.

Com relação ao número de autores, identificou-se a existência de uma rede de relacionamentos, nos quais a maioria dos artigos trabalham com a presença de coautores e que eles são, na maioria das vezes, de universidades diferentes, fato demonstrativo de que houve interatividade entre os pesquisadores de diversas instituições. A formação de redes de relacionamentos tem sido uma tendência nas mais diversas áreas, o que se consubstancia como uma importante ferramenta para a criação de novas e boas oportunidades.

Os achados do estudo revelam, ainda, dentro do tema geral “julgamento na auditoria”, duas importantes áreas temáticas pesquisadas: as que tratam da influência dos atributos do auditor na prestação dos serviços e as que se referem às escolhas do auditor na prestação dos serviços. Portanto, atesta-se que, de uma forma ampla, a preocupação é verificar como o julgamento tem influenciado o resultado final do trabalho do auditor, considerando que os processos cognitivos, de ética, de formação e de construção do comportamento individual do profissional, exercem sim impacto na execução do seu trabalho.

Nesse sentido, contribuiu-se para os objetivos dos artigos selecionados, onde foi possível verificar uma heterogeneidade nos estudos, havendo abordagens diferenciadas no tratamento dos dois temas principais, podendo-se destacar a presença de estudos dentro da ótica do gerenciamento de resultados, ética, confiabilidade e materialidade no trabalho de auditoria. Observou-se também, outros estudos dentro do âmbito das influências comportamentais: excesso de confiança; ilusões positivas; ceticismos; percepção de habilidades e virtudes (competências); racionalidade das informações; cegueira por desatenção. E conjuntamente, foi identificada uma variação nas pesquisas levantadas, que embora ainda estejam no cerne dos estudos comportamentais,

tratam-se de linhas diferenciadas, tais quais: trabalho com pressão, incentivos, questões morais, complexidade das tarefas, relações de aprendizagem, efeitos das normas e o período de adaptação do auditor. De uma forma geral, todos os estudos acima elencados trabalharam com a identificação da influência do julgamento no resultado e eficácia da auditoria.

Identificou-se grande heterogeneidade nos periódicos, o que remete à defesa de uma atuação multidisciplinar (diz respeito, simultaneamente, a várias disciplinas ou áreas), o que tem sido enfatizado nas diversas áreas, havendo valorização da busca por se estabelecer relações entre áreas correlatas. A maioria dos estudos está presente nos periódicos de negócios. Destaque-se que uma boa parte das publicações é específica de auditoria e contabilidade, no entanto, um dado interessante, é que poucas têm sido publicadas em periódicos que tratam da área comportamental, assim, esse tipo de periódico tem sido os que menos divulgam a temática do julgamento na auditoria.

Quanto às tipologias metodológicas dos estudos, a técnica de pesquisa que mais se destaca entre os artigos examinados trata do experimento, dada a necessidade de possuir robustez nos resultados, o que foi confirmado também pelos instrumentos estatísticos utilizados nas pesquisas, havendo uma preocupação visível em que os resultados pudessem ficar o mais próximo possível da realidade. Os instrumentos estatísticos mais utilizados referem-se às análises de regressão e fatorial.

Considerando-se que neste artigo foi realizada uma pesquisa descritiva, poder-se-ia ainda realizar o uso das leis bibliométricas para ampliar as inferências realizadas. Uma análise dos resultados alcançados também poderia estabelecer uma relação de causa e efeito com os objetivos das pesquisas em estudo. Estudar os artigos nacionais, embora ainda não existam muitos artigos sobre o tema, poderia proporcionar um *feedback* de comparação com os estudos aqui realizados, de forma a poder ampliar os horizontes da percepção dos estudos na área do “julgamento na auditoria”.

Referências

- Alexander, D.; Jermakowicz, E. (2006). A True and Fair View of the Principles Rules Debate. *Abacus*, 42(2), 132-164.
- Basu, S. Waymire, G. B. (2006). Recordkeeping and Human Evolution. *Accounting Horizons*. 20(3), 201-229.
- Capes. (2013). *Missão e Objetivos*: O Portal de Periódicos da Capes. Retirado em 10/01/2014, no World Wide Web: http://www-periodicos-capes.gov.br.ez15.periodicos.capes.gov.br/index.php?option=com_pcontent&view=pcontent&alias=missao-objetivos&mn=69&smn=74&Itemid=&.
- Demerens, F. Paréb, J-L. Redisc, J. (2013). Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. *International Journal of Business*, 18(1), 59-80.
- DeZoort, F. T. Holt, T. Taylor, M. H. (2012). A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 519-533.
- Dickhaut, J. W. Basu, S. McCabe, K. A. Waymire, G. B. (2010). Neuroaccounting: Consilience Between the Biologically Evolved Brain and Culturally Evolved Accounting Principles. *Accounting Horizons*, 24(2), 221-255.
- Fornaro, J. M. Huang, H-W. (2012). Further evidence of earnings management and opportunistic behavior with principles-based accounting standards: the case of conditional asset retirement obligations. *Journal Accounting Public Policy* 31, 204-225.
- Gardner, H. (2003). *A Nova Ciência da Mente: Uma História da Revolução Cognitiva* (3. Ed). (C. M. Caon, Trad.). São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo (Obra Original Publicada em 1985).
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (6 ed). São Paulo: Atlas.
- Hardies, K. Breesch, D. & Branson, J. (2012). Male and female auditors' overconfidence. *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 105-118.
- Hilton, D. Régner, I. Cabantous, L. Charalambides L. & Vautier, S. (2011). Do Positive Illusions Predict Overconfidence in Judgment? A Test Using Interval Production and Probability Evaluation Measures of Miscalibration. *Journal of Behavioral Decision Making*, 24, 117-139.
- Iskandar, T. M. Sari, R. N. Mohd-Sanusi, Z. M. & Anugerah, R. (2012). Enhancing auditors' performance The importance of motivational factors and the mediation effect of effort. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 462-476.
- Johnson-Laird, P. (1989). *The Computer and the Mind: An Introduction to Cognitive Science*. USA: Harvard University Press Cambridge, MA.
- Jreige, E. F. (1998). True and Fair View: um entrave ou um impulso para a Contabilidade? *Caderno de Estudos FIECAFI*, 10(17), 35-46.
- Kleinman, G. & Anandarajan, A. (2011). Inattention blindness and its relevance to teaching forensic accounting and auditing. *Journal of Accounting Education*, 29, 37-49.
- Knapp, C. A. & Knapp M. C. (2012). Cognitive biases in audit engagements: errors in judgment and strategies for prevention. *The CPA Journal*, 82(6), 40-45.
- Lee, H. (2012). Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 263-283.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Merkle, C. & Weber, M. (2011). True overconfidence: The inability of rational information processing to account for apparent overconfidence. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 116, 262-271.
- 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.

Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140-160.

Prachsriphum, S. & Chuchuea, S. (2011). Audit Judgment Competency and Audit Reporting Quality: Na Empirical Research of Tax-Auditors in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 11(1), 95-104.

Rosman, A. J. (2011). Auditors' going-concern judgments: rigid, adaptive, or both? *Review of Accounting and Finance*, 10(1), 30-45.

Tversky, A. & Kahneman, D. (1974). Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Journal Stor*, 185(4157), 1124-1131.

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.