

Artigo de Pesquisa

Efeito da Confiança entre a Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria



Effect of Trust between the Time Pressure and Complexity in Judging and Decision-Making in Auditing

Cleston Alexandre dos Santos*¹
Paulo Roberto da Cunha^{2,3}

RESUMO

Objetivo: o estudo objetivou avaliar o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria. Utilizou-se a teoria da decisão comportamental (TDC) sob a ótica da heurística da ancoragem. **Métodos:** como método foi utilizado o experimento 2x2x2, com amostra final de 126 auditores independentes. Para análise foram utilizados o teste t e a regressão linear múltipla. **Resultados:** os achados permitem inferir que os fatores confiança, pressão de tempo e complexidade, de forma individual e conjunta, influenciam no JTD. O estudo mostrou que a confiança modera a influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no JTD. A pressão de tempo e a complexidade da tarefa influenciam negativamente o JTD, mas ao incluir a confiança como fator moderador, o efeito da pressão de tempo e da complexidade é atenuado, diminuindo as dificuldades e incertezas do auditor no JTD. **Conclusão:** o estudo contribui para a TDC, na perspectiva de que investigações caminhem para compreender as inter-relações entre os fatores pessoal, ambiental e de tarefa. Contribui também ao apresentar indícios de que há uma necessidade de que os efeitos gerados pelos fatores sejam considerados e observados em conjunto, tendo em vista contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria.

Palavras-chave: julgamento e tomada de decisão em auditoria; confiança; pressão de tempo; complexidade da tarefa; heurística da ancoragem.

ABSTRACT

Objective: the study aimed to assess the moderating effect of confidence in the joint influence of time pressure and complexity in judgment and decision-making (JDM) in auditing. The behavioral decision theory (BDT) was used from the perspective of the anchoring heuristic. **Methods:** as a method, the 2x2x2 experiment was used with a final sample of 126 independent auditors. For analysis, the t-test and multiple linear regressions were used. **Results:** the findings allow us to infer that factors such as trust, time pressure, and complexity, individually and jointly, influence JDM. The study showed that trust moderates the joint influence of time pressure and complexity on JDM. Time pressure and task complexity negatively influence JDM, but when including trust as a moderating factor, the effect of time pressure and complexity is mitigated, reducing the auditor's difficulties and uncertainties in JDM. **Conclusion:** the study contributes to BDT, moving academic research toward understanding the interrelationships between personal, environmental, and task factors. It also contributes by presenting evidence that there is a need for considering and observing the effects generated by the factors altogether, in order to contribute to improving the quality of the audit.

Keywords: judgment and decision-making in auditing; trust; time pressure; task complexity; anchoring heuristics.

* Autor Correspondente.

1. Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Campo Grande, MS, Brasil.
2. Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Blumenau, SC, Brasil.
3. Universidade do Estado de Santa Catarina, Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Ibirama, SC, Brasil.

Como citar: Santos, C. A., & Cunha, P. R. (2021). Efeito da confiança entre a pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria. *Revista de Administração Contemporânea*, 25(5), e200037. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021200037.por>

de revisores convidados até a decisão:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1ª rodada	(X)	✎	(X)	✎	(X)	✎	(X)		
2ª rodada	✎								
3ª rodada	✎								

Classificação JEL: M42, D91, J81.

Editor-chefe: Wesley Mendes-da-Silva (Fundação Getúlio Vargas, EAESP, Brasil)

Pareceristas: Ana Maria Roux Cesar (Universidade Presbiteriana Mackenzie, CCSA, Brasil)

Marcelo Cabus Klotzle (Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, IAG, Brasil)

Um dos indivíduos revisores optou por não ter sua identidade divulgada.

Relatório de Revisão por Pares: O Relatório de Revisão por Pares está disponível neste [link externo](#).

Recebido: 07/02/2020

Última versão recebida em: 23/08/2020

Aceite em: 26/08/2020

INTRODUÇÃO

A emissão de opinião dos auditores independentes, sobre a fidedignidade das informações contábeis das organizações, contribui para um ambiente de negócios caracterizado pela confiabilidade e credibilidade, tornando-se fundamental para o bom funcionamento dos mercados de capitais e financeiro (Newman, Patterson, & Smith, 2005; Ojo, 2008).

Uma maior atenção precisa ser dada para questões que envolvem julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria, em função de que os profissionais lidam, também, com uma atividade que requer julgamentos e tomada de decisões importantes, de forma constante (Bonner, 1999; Grenier, Reffett, Simon, & Warne, 2018). Isso é importante, pois pode afetar sua reputação profissional e seu desempenho, além de causar impacto em outros interessados, incluindo colegas de trabalho, proprietários de negócios e a organização como um todo (Houston, Peters, & Pratt, 1999; Mala & Chand, 2015).

Na análise do JTD dos profissionais, ao observar a atuação na atividade prática, ou ao usar cenário de simulação, constata-se que a escolha adaptativa de heurísticas de decisão, muitas vezes, pode fornecer compensações de esforço ou precisão razoável (Payne, Bettman, & Johnson, 1992; Tversky & Kahneman, 1974). A capacidade de adaptação do comportamento de decisão real a mudanças nas tarefas de decisão, contextos e metas revela que as pessoas, por vezes, adaptam o seu comportamento de maneira que pareçam razoáveis diante da exigência de esforço e precisão do julgamento e tomada de decisão (Payne et al., 1992).

O uso de heurísticas tem sido observado em contextos comportamentais, com discussões centradas em situações práticas de julgadores e tomadores de decisões que enfrentam várias situações, dentre as quais podem-se destacar as situações de riscos profissionais e pressões de naturezas diversas (Bedard & Wright, 1994; Cohen & Avila, 2018). Nesse contexto, a pressão de tempo e a complexidade da tarefa também são consideradas, já que o nível de dificuldade empregado nas tarefas envolve pressões, o que gera um maior número de incertezas para a realização dos julgamentos e tomada de decisões.

Com o propósito de melhorar o processo de julgamento e tomada de decisão, os estudos nesse contexto têm discutido diversos aspectos da literatura de auditoria e contabilidade, o que acabou induzindo indagações sobre a possibilidade de categorizar os elementos discutidos em fatores pessoais, ambientais e de tarefas, como também têm gerado reflexões de possíveis conexões entre estes fatores (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). Embora os estudos desenvolvidos sobre JTD apresentem-se agrupados em três grandes categorias – fatores pessoais, ambientais e de

tarefas –, a inter-relação dessas três perspectivas é importante e oferece campo para novas pesquisas (Mala & Chand, 2015; Trotman, Bauer, & Humphreys, 2015). Como os estudos têm mostrado, de forma isolada, evidências da influência de fatores pessoais, ambientais e de tarefas no julgamento e tomada de decisão em auditoria, novos estudos podem mostrar o efeito conjunto e interativo desses fatores no JTD, já que não é apenas um deles que exerce influência.

Confiança (fator pessoal), pressão de tempo (fator ambiental) e complexidade (fator de tarefa) são fatores que têm apresentado evidências de influência individual no julgamento e tomada de decisão em auditoria. A pressão de tempo, caracterizada como fator ambiental, faz com que o profissional de auditoria tenha que realizar JTD de forma rápida, podendo acarretar esquecimento ou erro de julgamento e tomada de decisão e, assim, prejudicar a qualidade do JTD (Bamber & Bylinski, 1987; Gundry & Liyanarachchi, 2007; Svanström, 2016). A complexidade, como fator de tarefa, sendo elevada também tende a aumentar a dificuldade e a incerteza no JTD em auditoria, prejudicando a qualidade dos trabalhos (Alissa, Capkun, Jeanjean, & Suca, 2014; Bonner, 1994; Tan & Kao, 1999). A confiança no colega de trabalho, como fator pessoal, é caracterizada como a crença de que outra pessoa possa desempenhar ações que contribuam para a primeira, como na minimização de incerteza no processo de julgamento e tomada de decisão diante da troca de conselhos entre colegas de trabalho (Anderson & Narus, 1990). Tendo em vista um JTD mais consistente, profissionais buscam trocar conselhos com um ou mais colegas de confiança (Han, Jamal, & Tan, 2011; Harvey & Fischer, 1997; Kennedy, Kleinmuntz, & Peecher, 1997).

Como nos trabalhos de auditoria é comum o envolvimento de mais de um profissional, a realização das atividades em equipe favorece a observação da confiança entre alguns auditores. Com a presença de confiança entre alguns profissionais, observa-se que conselhos trocados podem minimizar o efeito que a pressão de tempo e a complexidade geram no JTD (Kadous, Leiby, & Peecher, 2013; Mayer, Davis, & Schoorman, 1995). A não existência de confiança pode intensificar as incertezas e dificuldades, aumentando a influência da pressão de tempo e da complexidade. Nesse contexto, propõe-se como questão de pesquisa: ‘qual o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria?’ Decorrente da questão de pesquisa, surge o objetivo de avaliar o efeito moderador da confiança (fator pessoal) na influência conjunta da pressão de tempo (fator ambiental) e complexidade (fator de tarefa) no julgamento e tomada de decisão em auditoria.

Por meio de abordagem experimental, o estudo visa a contribuir para a literatura de julgamento e tomada de

decisão ao mostrar o efeito moderador da confiança na relação da pressão de tempo e complexidade com o JTD. O estudo analisa a qualidade do julgamento e tomada de decisão em auditoria, representada pela avaliação conjunta e interativa da influência dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa no JTD – nesse caso, definindo como fatores a confiança (pessoal), a pressão de tempo (ambiental) e a complexidade (de tarefa). A literatura carece de estudos que explorem os três fatores de forma conjunta e interativa, considerando que não é apenas um deles que exerce influência no JTD. A direção, ou a força de um fator, analisada de forma isolada, pode ser diferente quando ocorre a observação da influência conjunta.

Espera-se mostrar o efeito conjunto e interativo dos fatores em análise, em que os efeitos negativos que a pressão de tempo e a complexidade possam gerar sejam atenuados (moderados) pelo fator pessoal confiança. A pesquisa em JTD em auditoria tem como propósito principal compreender julgamentos e decisões individuais e de grupo, uma vez que todo o processo de auditoria é permeado por julgamentos profissionais, evidenciados pelas referências comuns à necessidade de julgamentos diante das Normas Internacionais de Auditoria (Trotman, Tan, & Ang, 2011). Os estudos nesse campo têm 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 (Mala & Chand, 2015).

O estudo se mostra relevante, pois visa a contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria, por meio de observação das características individuais do auditor, do ambiente e da tarefa desenvolvida, o que pode auxiliar as firmas de auditoria a entender melhor os impactos desses fatores nas atividades profissionais e, assim, planejar e estabelecer critérios de medida sobre as condições de trabalho de auditoria de seus clientes. Portanto, entender como as pessoas realizam julgamentos e tomam decisões é importante para que haja a possibilidade de propor soluções para problemas ou implementação de melhorias nas atividades de auditoria, que alimentam todo o mercado financeiro.

REFERENCIAL TEÓRICO

Pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão

As discussões sobre julgamento e tomada de decisão em contabilidade e auditoria têm, de uma forma geral, o propósito de explorar pontos que reflitam na qualidade do julgamento, procurando descrever o processo de JTD, bem como os fatores que, possivelmente, impactam no processo

de auditoria e as razões de tal impacto. O foco também está em testar teorias e evidenciar como é o processo cognitivo dos contadores, auditores e usuários da informação contábil (Trotman et al., 2011).

Como a tomada de decisão final compreende a definição de um curso de ação, para o entendimento do processo de JTD torna-se necessário levar em consideração situações comportamentais com foco na compreensão de como os fatores pessoais (características individuais) afetam as escolhas (Hastie, 2001). Além de fatores pessoais, os ambientais e de tarefas também estão relacionados ao JTD e, portanto, precisam ser considerados tendo em vista um JTD de melhor qualidade.

Os fatores ambientais relacionam-se às condições e circunstâncias que envolvem um indivíduo enquanto este executa uma tarefa de JTD (Bonner, 1999). Considera-se que os fatores ambientais afetam o JTD do auditor, alterando sua motivação e seu esforço cognitivo. Como as tarefas de auditoria não são executadas isoladamente, a consideração das características da tarefa é seguida por características do ambiente que envolve os auditores e molda o contexto onde são realizadas as atividades de auditoria (Yankova, 2015). Como fator ambiental, contemplam-se as variáveis que se relacionam às condições e circunstâncias que envolvem um indivíduo enquanto este executa uma tarefa de JTD, como, por exemplo, a restrição de tempo. Por ser mais comum na área de auditoria contábil, o termo ‘restrição de tempo’ é tratado, neste estudo, como ‘pressão de tempo’ (Bonner, 1999).

O fator ambiental pressão de tempo é comum nas atividades de auditoria, pois mesmo que os profissionais realizem tarefas semelhantes em momentos diferentes, o tempo alocado para as conclusões nem sempre é o mesmo, ficando, na maioria das vezes, abaixo do ideal (Bamber & Bylinski, 1987; Svanström, 2016). De acordo com Bamber e Bylinski (1987) e Svanström (2016), esse tipo de cenário, principalmente com situação de alta pressão de tempo, pode acarretar diminuição da qualidade dos julgamentos e tomadas de decisões. Quando o auditor sofre alta pressão de tempo, precisa identificar formas de reduzir o tempo para concluir o trabalho, conforme estipulado previamente, o que pode acarretar diminuição de etapas e procedimentos de auditoria, tornando-o mais suscetível a aceitar explicações fracas (Svanström, 2016).

Os fatores de tarefas apresentam elementos que se relacionam com as dimensões da tarefa, como, por exemplo, a sua complexidade. De acordo com Yankova (2015), o processamento de informações humanas é dependente de características estruturais da tarefa, pois diferentes tarefas apresentam demandas diferentes sobre os recursos cognitivos, habilidades, conhecimento e esforço de um profissional, o que impacta na estratégia de processamento de informações

utilizada para executar a tarefa. O fator de tarefa contempla variáveis que se relacionam com dimensões da tarefa.

O fator complexidade da tarefa também é outro elemento inerente à atividade do auditor. Caracterizada como a dificuldade de executar uma atividade, a complexidade varia entre cada tarefa executada e tal oscilação está relacionada ao número de evidências e suas consistências, bem como ao tipo e tamanho do saldo das contas (Chung & Monroe, 2001). Campbell (1988) argumenta que, em situações de tarefas de alta complexidade, as informações podem ficar mal estruturadas, apresentar ambiguidade ou ser de difícil compreensão, principalmente em cenários com inconsistência nas evidências. No presente estudo foram adotados os argumentos de Bonner (1994), que avaliam a complexidade da tarefa, levando em consideração a quantidade de informação, a clareza e a precisão da informação. A autora supracitada menciona que, na situação de alta complexidade, a tarefa contém alta quantidade de informação, baixa clareza e baixa precisão de informação. De acordo com Libby e Lipe (1992) e Bonner (1994), o aumento da complexidade da tarefa tende a prejudicar a qualidade do JTD.

Considerando que o processo de julgamento e tomada de decisão em auditoria envolve fatores pessoais, ambientais e de tarefas, a análise conjunta e inter-relacionada desses fatores precisa ser considerada e explorada, com vistas a promover melhorias dos diversos julgamentos e tomadas de decisões (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015; Trotman et al., 2015). De acordo com Nelson e Tan (2005), como os auditores não trabalham isoladamente, é crucial entender como as pessoas, tarefas e ambiente com os quais os auditores interagem influenciam o seu desempenho.

O fator confiança na relação da pressão de tempo e complexidade com o julgamento e tomada de decisão

As características pessoais correspondem a qualquer forma distinguível e duradoura em que um indivíduo difere de outros, e exercem influência na resposta de uma pessoa ao meio ambiente e à tarefa (Cohen & Avila, 2018; Yankova, 2015). As características pessoais revelam tendências básicas endógenas que abrangem aspectos cognitivos, motivacionais e estilísticos, sendo alguns adaptativos, mas alguns de natureza efetiva (Yankova, 2015). O fator pessoal contempla variáveis que se relacionam com as características que o julgador e tomador de decisão apresenta na tarefa, como o conhecimento, por exemplo (Bonner, 1999).

No processo de JTD, fatores pessoais, ambientais e de tarefas podem ser determinantes para impactar a qualidade do trabalho final do auditor (Bonner, 1999; Mala & Chand, 2015). As firmas de auditoria têm incentivado a consulta/troca de conselhos com outros colegas de trabalho

para obter um ponto de vista alternativo, esperando que essa prática possa gerar um esforço maior do auditor para que identifique o melhor argumento e, assim, diminua as incertezas e tenha maior convicção no JTD (Kadous et al., 2013; KPMG, Glover, & Prawitt, 2012).

A confiança, tratada como fator pessoal, quando presente entre colegas de trabalho, por exemplo, tende a facilitar a troca de conselhos profissionais. Assim, diante dessa situação de confiança, o auditor tende a analisar o conselho recebido com maior atenção e profundidade, e a tomá-lo como base para ter maior consistência no seu julgamento e tomada de decisão, melhorando assim a qualidade da atividade desempenhada (Kennedy et al., 1997). A literatura mostra que a confiança contribui para a redução da incerteza (Mayer et al., 1995). Coerente com esse entendimento, Kadous, Leiby e Peecher (2013) destacam que a existência de laços sociais mais fortes pode indicar um aumento na receptividade do conselho, principalmente entre equipes de auditoria, em que a troca de conselhos ainda é percebida como incomum. Como a atividade de auditoria envolve trabalhos em equipes de profissionais e os julgamentos e tomadas de decisões pertencem a cenários que possuem alto grau de incerteza, a análise da confiança entre colegas de trabalho torna-se oportuna.

Kadous et al. (2013) apresentaram evidências de uma heurística de ‘confiança/ancoragem’ entre auditores que receberam ajuda de consultores e com quem têm vínculo social. O argumento apresentado é de que os auditores, frequentemente, buscam conselhos informais de colegas para melhorar a qualidade do julgamento, mas as condições em que o conselho melhora o julgamento do auditor são mal compreendidas. Os auditores solicitam regularmente aconselhamento informal de outros auditores, ou seja, informações, recomendações e perspectivas de alternativas sobre seus julgamentos iniciais, que servem como uma âncora para o julgamento e a tomada de decisão final (Dalal & Bonaccio, 2010; Kadous et al., 2013).

Com a troca de conselhos entre colegas de confiança, a aceitabilidade dessas informações acaba sendo maior e, assim, há maior tendência de o profissional se ancorar nesse conselho para seu JTD. Com informações adicionais, o JTD tende a ser mais consistente e a contribuir para a qualidade dos trabalhos de auditoria. Em situações em que há pressão de tempo e complexidade, incertezas e dificuldades aumentam para processamento e análise consistentes das informações das tarefas profissionais, o que pode prejudicar a qualidade do JTD. Ao observar os fatores confiança (pessoal), pressão de tempo (ambiental) e complexidade (de tarefa) de forma inter-relacionada, a confiança tende a diminuir o efeito que a pressão de tempo e a complexidade geram no JTD. O mesmo efeito tende a ser observado na relação da confiança com a complexidade no JTD. Já a pressão de tempo e a complexidade

da tarefa podem intensificar as dúvidas na realização do JTD. Na análise conjunta, a confiança, ao apresentar elementos de ancoragem, pode moderar/atenuar o efeito das dúvidas e incertezas causadas pela pressão de tempo e complexidade da tarefa.

Diante do exposto, é observado que as decisões são difíceis sempre que qualquer tipo de incerteza está presente no contexto de análise (Payne et al., 1992; Tversky & Kahneman, 1974). Nas situações de JTD, as pessoas tendem a colocar mais esforço em reestruturação das informações inicialmente disponíveis, para que, mais tarde, elas possam usar uma heurística mais precisa com uma quantidade razoável de esforço. Dessa forma, o uso adaptativo de heurísticas pode economizar esforço cognitivo substancial e, ainda, produzir boas soluções para problemas de decisão (Payne et al., 1992).

As heurísticas consistem em regras gerais de influência que são utilizadas como forma de chegar a julgamentos e tomadas de decisões em tarefas que envolvem incertezas (Plous, 1993). A ancoragem é uma das heurísticas utilizadas em julgamentos e tomadas de decisões em cenários de incertezas. A heurística da ancoragem evidencia que, em muitas situações de JTD, as pessoas realizam estimativas partindo de um valor inicial, ou seja, um parâmetro, para na sequência ajustar e fazer a escolha final, o que pode contribuir para minimizar as incertezas (Tversky & Kahneman, 1974).

A incerteza pode enfraquecer 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 (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2003). Dessa forma, como a incerteza tende a influenciar na diminuição da chance de apoio de um ajuste, e como a confiança no conselho do parceiro de auditoria tende a impactar na redução da incerteza, espera-se que haja um maior apoio para a realização de um ajuste de auditoria/contábil quando se tem confiança no conselho recebido. 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, recebeu conselho de colega de trabalho e foi solicitado a decidir se apoiava ou não o ajuste. Dessa forma, tem-se a seguinte hipótese:

H1 – Maior nível de confiança aumenta a propensão de o auditor seguir o conselho recebido no apoio ao ajuste contábil.

Entende-se que o fator ambiental pressão de tempo influencia no JTD do auditor. A qualidade do julgamento e da tomada de decisão tende a ser prejudicada em situações de pressão de tempo, em que a probabilidade de aumento de incertezas e erros pode ser maior do que em situações sem essa

pressão (Bamber & Bylinski, 1987; Gundry & Liyanarachchi, 2007; Pierce & Sweeney, 2004; Svanström, 2016).

Apesar de os auditores realizarem tarefas similares em momentos diferentes, é comum a alocação de tempo ter muita discrepância entre essas tarefas semelhantes. Svanström (2016) argumenta que, em atividades de auditoria em que 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, o que influenciará negativamente uma possível convicção do valor correto de um ajuste em materialidade (DeZoort et al., 2003). DeZoort, Hermanson e Houston (2003) argumentam que, em cenário assim, o auditor enfrentará mais resistência para apoiar um ajuste. Dessa forma, tem-se a seguinte hipótese:

H2 – A pressão de tempo diminui a propensão de o auditor realizar ajuste contábil.

Entende-se que o fator de complexidade da tarefa influencia no JTD 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 JTD seja afetada de forma negativa. Quando há falta de consenso entre os profissionais de auditoria, a incerteza é intensificada, principalmente em cenários de elevada dificuldade, com os quais os auditores podem se deparar ao realizar JTDs simultâneos para diversas tarefas de auditoria, com muitas informações e procedimentos possíveis de serem adotados (Alissa et al., 2014; Libby & Lipe, 1992; Mohd-Sanusi & Mohd-Iskandar, 2006). A incerteza e a dificuldade tendem a apresentar variações ao longo das tarefas, principalmente em função de o trabalho de auditoria conter cenários que oscilam muito em questão de baixa e alta complexidade.

De acordo com Chung e Monroe (2001), essa oscilação de cenário, entre baixa e alta complexidade, tem justificativa na variação entre o tipo e o tamanho do saldo de conta ou grupo de contas e no montante de evidências e consistências atreladas às informações obtidas. Kahneman (1973) considera que a complexidade da tarefa está relacionada com a quantidade de capacidade de atenção ou de processamento mental necessário para o indivíduo completar uma tarefa. Ao considerar que o aumento da complexidade da tarefa em auditoria resulta em dificuldade e incerteza em torno do valor exato de um possível ajuste, tem-se a hipótese:

H3 – Maior nível de complexidade diminui a propensão de o auditor realizar ajuste contábil.

A literatura tem apontado evidências de diferenças nos julgamentos e tomadas de decisões para diferentes processos cognitivos adotados (Grenier et al., 2018; Mala & Chand, 2015; Trotman et al., 2015). De acordo com os autores supracitados, essas diferenças nos JTDs têm sido observadas

como resultado isolado da influência de fatores pessoais, ambientais e de tarefas. As evidências de fatores isolados dão indícios de que uma análise conjunta é necessária; variáveis ambientais, por exemplo, 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).

Como as evidências apontam que não é apenas um fator que exerce influência, espera-se efeito conjunto desses fatores no JTD. Nos trabalhos de auditoria, é comum que os profissionais desenvolvam tarefas semelhantes, mas com prazos para conclusão diferentes, o que pode influenciar na qualidade do JTD, principalmente de forma negativa, quando há pressão de tempo (Bamber & Bylinski, 1987; Yeo & Neal, 2008). Levando em conta que a pressão de tempo prejudica a qualidade da auditoria, o trabalho final torna-se ainda mais afetado quando a tarefa apresenta alto nível de complexidade (Bonner, 1994; Yeo & Neal, 2008).

Considerando que, na atividade de auditoria, é rotina a realização de trabalhos em equipe, observa-se a presença de confiança entre alguns auditores, o que mostra evidências de influência na diminuição da incerteza nas decisões e, assim, o efeito da pressão de tempo e da complexidade no JTD é atenuado (Mayer et al., 1995; Kadous et al., 2013). O contrário também pode ocorrer: a ausência de confiança no conselho recebido pode aumentar a incerteza nas decisões e, desse modo, intensificar o efeito da pressão de tempo e da complexidade da tarefa. Portanto, entende-se que os fatores pressão de tempo e complexidade, moderados pelo nível de confiança, exercem influência na realização de ajuste de auditoria. Dessa forma, tem-se a hipótese:

H4 – A pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, moderadas pelo nível de confiança, influenciam no julgamento e na tomada de decisão.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Participantes do experimento

Participaram do experimento 132 auditores independentes, de 14 firmas de auditoria, com registro na Comissão de Valores Mobiliários, com sede nos estados de Mato Grosso do Sul, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. O convite foi, inicialmente, realizado por telefone, com envio posterior de e-mail com a carta de apresentação e o 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 in loco, na firma de auditoria. Na data agendada para a aplicação in loco do experimento, antes da realização da tarefa de auditoria, cada participante realizou a leitura e assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Dos 132 participantes, seis foram excluídos da análise por não terem preenchido corretamente o instrumento de pesquisa. Portanto, a amostra final foi composta por 126 auditores.

Constructo da pesquisa

Na Tabela 1 é apresentado o constructo com as variáveis e subvariáveis da pesquisa e a maneira utilizada para mensurá-las, além das referências que suportam tais variáveis.

Tabela 1. Constructo da pesquisa.

Fatores	Variáveis	Subvariáveis	Métrica	Autores
Fator pessoal	Confiança (CONF)	Capacidade (CAP)	Afirmativas 1 a 6 – modelo de Mayer et al. (1995)	Mayer, Davis e Schoorman (1995); Kadous et al. (2013); Nalda, Guillen e Pechuan (2016).
		Integridade (INT)	Afirmativas 7 a 11 – modelo de Mayer et al. (1995)	
		Benevolência (BEN)	Afirmativas 12 a 17 – modelo de Mayer et al. (1995)	
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, Harrison e Taylor (2006).

Nota. Fonte: elaboração própria.

Design experimental

A configuração do experimento contemplou um fatorial 2x2x2, o que exigiu a composição de oito grupos para o tratamento experimental. Nessa composição, as variáveis independentes, confiança, pressão de tempo e complexidade da tarefa, 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 – alto nível de confiança (ANC), baixa complexidade (BC) e com pressão de tempo (CPT);

Grupo 3 – alto nível de confiança (ANC), baixa complexidade (BC) e sem pressão e tempo (SPT);

Grupo 4 – alto nível de confiança (ANC), alta complexidade (AC) e sem pressão e tempo (SPT);

Grupo 5 – baixo nível de confiança (BNC), alta complexidade (AC) e com pressão de tempo (CPT);

Grupo 6 – baixo nível de confiança (BNC), baixa complexidade (BC) e com pressão de tempo (CPT);

Grupo 7 – baixo nível de confiança (BNC), baixa complexidade (BC) e sem pressão e tempo (SPT);

Grupo 8 – baixo nível de confiança (BNC), alta complexidade (AC) e sem pressão e tempo (SPT).

Em cada firma de auditoria, os participantes foram divididos de forma aleatória e equitativa, em cada um dos oito grupos, conforme roteiro experimental padronizado. Com controle randomizado na distribuição dos participantes nos grupos experimentais, a dimensão do desenho experimental foi definida como *between-participants* (intersujeitos), tendo como propósito entender diferenças em comportamento entre diferentes grupos de participantes. Na definição de desenho *between-participants*, cada grupo experimental é exposto a apenas uma condição experimental (um nível da variável independente) (Aguiar, 2017).

Os participantes foram orientados pelo investigador em fala padronizada, com texto previamente estabelecido, inclusive enfatizando a não permissão de comunicação entre os participantes. No desenvolvimento do experimento, medidas de controle foram adotadas para as ameaças de validade interna (maturação, história, mortalidade dos sujeitos, instrumentação, seleção, regressão estatística, imitação de tratamentos e desmoralização ressentida) e externa (validade populacional, validade ecológica e validade temporal), mencionadas por Smith (2003).

Instrumento de coleta de dados

Os participantes responderam a uma tarefa de auditoria envolvendo materialidade na baixa de recebíveis,

adaptada de Mayer et al. (1995), DeZoort et al. (2003), DeZoort et al. (2006) e Kadous et al. (2013). Como o instrumento completo do experimento foi adaptado e validado em outros estudos internacionais, ele passou por tradução reversa, ajustes e pré-testes.

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 entre -5 e +5, apresentando seu argumento. Após a realização da tarefa, o participante respondeu ao “questionário pós-experimento”, em que apresentou a 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 nove blocos, teve o cenário do experimento, enquanto a segunda parte conteve o questionário pós-experimento.

Antes da validação total do instrumento, foi realizado o procedimento para estabelecer a condição de pressão de tempo. Um estudo piloto foi realizado para determinar a distribuição (média e desvio padrão) de tempo necessário para a conclusão das tarefas. Participaram dessa etapa do teste 23 acadêmicos de ciências contábeis, que estavam cursando a disciplina de auditoria. Apesar de os profissionais de auditoria conviverem mais com a pressão de tempo no dia a dia da atividade e podendo sentir de forma menos intensa o efeito desse fator em relação aos acadêmicos, os que estão cursando a disciplina de auditoria contábil também podem ser considerados habilitados para submissão a cenários da área profissional. Segundo Grenier, Reffett, Simon e Warne (2018), há vantagens em usar estudantes universitários em experimentos, dentre as quais destaca-se o fato de que os estudantes podem ser participantes aptos e, ainda, representam uma população geograficamente mais diversificada.

Depois de constatar a distribuição normal dos tempos, no procedimento para estabelecer a condição de pressão de tempo, foi definido o 1º decil dos tempos para o estabelecimento da duração das tarefas de baixa e alta complexidade, na condição de pressão de tempo. A escolha do 1º decil foi definida como sendo a condição de extrema pressão de tempo. Nesse sentido, por meio do primeiro decil, ficou estabelecido que a tarefa de baixa complexidade tem duração de 11 minutos e a de alta complexidade tem 13 minutos. Na variável pressão de tempo (fator ambiental), um grupo de participantes realizou a tarefa sem indicação de tempo (sem pressão de tempo estabelecida), já outro grupo teve um tempo determinado, considerado como situação de alta pressão (com pressão de tempo estabelecida).

Para a dimensão fator pessoal, foi escolhida a variável independente confiança. Nessa condição da tarefa experimental, o participante foi solicitado a pensar em um auditor, colega ou ex-colega de trabalho do mesmo nível hierárquico e, na sequência, recebeu um conselho desse profissional. Para esse fator foram estabelecidas duas condições. Na condição de alto nível de confiança, o grupo de participantes recebeu o conselho de um profissional que conhecia bem e em quem confiava profissionalmente. O outro grupo, na condição de baixo nível de confiança, recebeu o conselho de um profissional que conhecia bem e em quem não confiava profissionalmente.

Para mensurar o nível de confiança foi utilizado, como medida de processo, o modelo de Mayer et al. (1995), com base em três fatores: capacidade, integridade e benevolência. A utilização do instrumento de Mayer et al. (1995) objetivou indicar se o nível de confiança do profissional indicado (que conhecia bem e em quem confiava profissionalmente, ou em quem não confiava profissionalmente) correspondia ao que foi mensurado no instrumento. Caso o nível de confiança mensurado fosse divergente do perfil indicado a ser pensado, o resultado do participante era retirado do processo de análise do experimento.

Para a dimensão fator tarefa, a variável independente escolhida foi a complexidade da tarefa. Na condição de complexidade da tarefa, parte dos participantes realizou a tarefa de auditoria, caracterizada como de baixa complexidade, e outra parte realizou a tarefa de alta complexidade. Esse fator é consistente com Bonner (1994) e Chung e Monroe (2001),

em que a situação de baixa complexidade contém baixa quantidade de informação, alta clareza e alta precisão de informação. Na situação de alta complexidade, a tarefa contém alta quantidade de informação, baixa clareza e baixa precisão de informação.

Antes da aplicação do experimento, foi realizado o pré-teste do instrumento completo, com 186 acadêmicos de ciências contábeis que estavam cursando ou cursaram a disciplina de auditoria. Os resultados das análises do pré-teste apresentados nesse tópico permitiram revelar que há consistência no instrumento proposto para utilização com os profissionais de auditoria. Destaca-se que a pesquisa foi aplicada após a aprovação do projeto pelo Comitê de Ética.

Procedimentos de análise dos dados

Para a análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva, o teste t, a regressão linear múltipla e a análise de correspondências múltiplas (ACM). No intuito de testar as hipóteses teóricas H1, H2 e H3, acerca da observação de que os fatores confiança, pressão de tempo e complexidade, individualmente, influenciam JTD em auditoria, foi definido o teste t.

Para testar a hipótese H4, foi definida a regressão linear múltipla, com o modelo mínimos quadrados ordinários (MQO). Para testar a hipótese H4, de que a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, moderadas pelo nível de confiança, influenciam no julgamento e na tomada de decisão, elaborou-se a seguinte equação:

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

Em que:

JTD = Julgamento e tomada de decisão, mensurados pela escala de 11 pontos que oscilou de -5 (definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (definitivamente fazer o ajuste);

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

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

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

RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

Análise descritiva das variáveis

A Tabela 2 apresenta o julgamento e tomada de decisão (JTD) dos auditores, relacionando-os às suas características profissionais.

Observa-se, por meio da Tabela 2, que 66,6% (84) dos auditores apoiaram o ajuste proposto do caso experimental, 29,4% (37) não apoiaram o ajuste e 4% (5) demonstraram incerteza. Os resultados mostram que a maioria dos participantes indicou apoio ao ajuste proposto, com destaque para os que optaram pela escala 4 (30,2%) e 5 (19%), com alta convicção no julgamento e na tomada de decisão. Em relação ao não apoio ao ajuste proposto, a maioria optou pela escala -5 (17,5%), com alta convicção no julgamento e na tomada de decisão.

Tabela 2. Julgamento e tomada de decisão em auditoria.

Escala de julgamento e tomada de decisão		Não realizar o ajuste					Realizar o ajuste					TOTAL		
		-5	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4		5	
Auditores	N	22	8	5	1	1	5	1	9	12	38	24	126	
	%	17,5	6,3	4	0,8	0,8	4	0,8	7,1	9,5	30,2	19	100%	
Sexo masculino	N	14	5	4	1	-	3	1	7	6	26	15	82	
	%	17,1	6,1	4,9	1,2	-	3,7	1,2	8,5	7,3	31,7	18,3	100%	
Sexo feminino	N	8	3	1	-	1	2	-	2	6	12	9	44	
	%	18,2	6,8	2,3	-	2,3	4,5	-	4,5	13,6	27,3	20,5	100%	
Trabalha em firma <i>Big Five</i> (BF)	N	5	3	3	-	-	2	-	3	2	10	8	36	
	%	13,9	8,3	8,3	-	-	5,6	-	8,3	5,6	27,8	22,2	100%	
Não trabalha em firma <i>Big Five</i> (NBF)	N	17	5	2	1	1	3	1	6	10	28	16	90	
	%	18,9	5,6	2,2	1,1	1,1	3,3	1,1	6,7	11,1	31,1	17,8	100%	
Qualificação como auditor	BF	H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		M	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
	NBF	H	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1
		M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	3
	BF	H	-	-	-	-	-	1	-	1	-	2	1	5
		M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	2
	NBF	H	-	-	-	-	-	-	-	1	1	5	-	7
		M	2	-	-	-	-	-	-	1	-	2	-	5
	BF	H	3	1	-	-	-	-	-	1	-	3	3	11
		M	2	2	1	-	-	1	-	-	1	3	2	12
	NBF	H	8	2	2	-	-	1	1	2	2	11	8	37
		M	1	-	1	-	1	-	-	-	-	1	3	7
	BF	H	-	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	2
		M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
	NBF	H	2	2	-	1	-	1	-	-	2	5	-	13
		M	2	-	-	-	-	-	-	1	3	1	2	9
	BF	H	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
		M	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1
	NBF	H	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	3	5
		M	1	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	3

Nota. Legenda: BF = trabalha em firma *Big Five*; NBF = não trabalha em firma *Big Five*; I = incerto; H = homem; M = mulher. Fonte: dados da pesquisa.

Na análise por sexo, observa-se que os participantes optaram pelas extremidades das escalas, revelando maior certeza no julgamento e na tomada de decisão realizados. Na análise do sexo masculino, a predominância foi na escala 4, com 31,7% (26) dos participantes apoiando o ajuste proposto. No sexo feminino, apesar de o percentual de predominância ter sido menor, 27,3% (12), a escala de predominância foi a mesma do sexo masculino (escala 4).

Em relação aos participantes que apoiaram o ajuste proposto, 23 (27,38%) são auditores de firmas *Big Five* e 61 (72,62%) de firmas não *Big Five*. Quanto ao não apoio ao ajuste proposto e incertos, 13 (30,95%) são funcionários de

firmas *Big Five* e 29 (69,04%) são funcionários de firmas não *Big Five*. Em ambas as situações, a maioria dos participantes apresentou mais firmeza no posicionamento, optando mais pela extremidade da escala.

Na análise do JTD, em nível de qualificação do auditor, porte da firma de auditoria e sexo, o estudo revelou que a maioria dos participantes optou pelo apoio ao ajuste proposto, exceto nos casos de sócio de firma *Big Five* de sexo masculino e de sócio de firma não *Big Five* de sexo feminino. A Tabela 2 mostra que o cargo predominante na participação do experimento foi a de sênior, com 67 (53,17%) auditores participantes.

A Tabela 3 apresenta a estatística descritiva dos constructos teóricos analisados no experimento. Em uma escala de 11 pontos, que oscilou de -5 (definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (definitivamente fazer o ajuste), o julgamento e a tomada de decisão dos auditores participantes foram em média de 1,325, com apoio ao ajuste, mas próximo do zero, 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 JTD 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.

No tratamento experimental do fator ambiental, na condição sem pressão de tempo, o resultado mostra que a média do JTD foi de 2,230, com apoio ao ajuste proposto. Já na condição com pressão de tempo, a média foi de 0,477, indicando incerteza. O desvio padrão foi parecido, de 3,542 na condição sem pressão de tempo e de 3,973 na condição com pressão de tempo. Esses achados mostram que o auditor, em situação que envolve pressão de tempo, terá dificuldade na análise completa e detalhada das informações e, assim, a tendência é a de ter maior incerteza no seu JTD.

No terceiro tratamento experimental, fator de tarefa, na condição de baixa complexidade, o resultado apresenta uma média de 2,127 no julgamento e na tomada de decisão, o que indica apoio ao ajuste proposto. Já na condição de alta complexidade, o experimento mostrou indícios de incerteza no participante; a média foi de 0,524. Nas condições desse tratamento experimental, os desvios padrão mostram diferenças: na de baixa complexidade o desvio padrão foi de 3,508 e na de alta complexidade foi de 4,047.

Tabela 3. Estatística descritiva do constructo teórico.

Fatores/Variáveis	Variáveis/Condição	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio-padrão	
Fatores julgamento e tomada de decisão (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

Nota. Variável dependente JTD = Julgamento e tomada de decisão, mensurados pela escala de 11 pontos que oscilou de -5 (definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (definitivamente fazer o ajuste). Variável independente CONF = confiança, tendo o tratamento experimental: com alto nível de confiança (ANC) e baixo nível de confiança (BNC). Variável independente PT = pressão de tempo, tendo o tratamento experimental: sem pressão de tempo (SPT) e com pressão de tempo (CPT). Variável independente complexidade (COMP), tendo o tratamento experimental: baixa complexidade (BC) e alta complexidade (AC). Fonte: dados da pesquisa.

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 verificar o efeito individual de forma mais consistente, utilizou-se o teste t, visando a identificar se os resultados dos grupos de cada tratamento experimental apresentam diferenças significativas. Para verificar a normalidade da variável dependente, foi utilizado o teste de Kolmogorov-Smirnov (KS).

No teste KS, os *p-values* (Sig.) dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade são inferiores a 0,05,

que a princípio acusaram a não normalidade dos dados. Entretanto, Hair, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009) argumentam que “valores que se enquadram entre -1 e +1 ainda são considerados simétricos” (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009, p. 50). Após a verificação da assimetria dos fatores confiança (-0,032), pressão de tempo (-0,746) e complexidade (0,000), permite-se considerar que os dados em análise apresentam distribuição normal.

A Tabela 4 apresenta a análise do teste t entre os grupos no julgamento e na tomada de decisão em auditoria.

Tabela 4. Análise do teste t de amostras independentes entre os grupos no JTD.

Painel A – Fator pessoal confiança							
Julgamento e tomada de decisão (JTD)	Teste de Levene para igualdade de variâncias		Teste t para igualdade de médias			Média: confiança	
	F	Sig.	t	df	Sig.	BNC	ANC
Variâncias iguais assumidas	136,950	0,000	-8,624	124	0,000		
Variâncias iguais não assumidas			-8,524	78,513	0,000	-1,065	3,641
Painel B – Fator ambiental pressão de tempo							
Julgamento e tomada de decisão (JTD)	Teste de Levene para igualdade de variâncias		Teste t para igualdade de médias			Média: pressão de tempo	
	F	Sig.	t	df	Sig.	SPT	CPT
Variâncias iguais assumidas	6,038	0,015	2,607	124	0,010		
Variâncias iguais não assumidas			2,617	123,68	0,010	2,230	0,477
Painel C – Fator de tarefa complexidade							
Julgamento e tomada de decisão (JTD)	Teste de Levene para igualdade de variâncias		Teste t para igualdade de médias			Média: complexidade	
	F	Sig.	t	df	Sig.	BC	AC
Variâncias iguais assumidas	7,599	0,007	2,376	124	0,019		
Variâncias iguais não assumidas			2,376	121,546	0,019	2,127	0,524

Nota. JTD = julgamento e tomada de decisão, mensurados pela escala de 11 pontos que oscilou de -5 (definitivamente não fazer o ajuste) a +5 (definitivamente fazer o ajuste). O Painel A evidencia o teste t para o fator confiança (CONF), tendo o tratamento experimental: com alto nível de confiança (ANC) e baixo nível de confiança (BNC). O Painel B evidencia o teste t para o fator pressão de tempo (PT), tendo o tratamento experimental: sem pressão de tempo (SPT) e com pressão de tempo (CPT). O Painel C evidencia o teste t para o fator complexidade, tendo o tratamento experimental: baixa complexidade (BC) e alta complexidade (AC). Fonte: dados da pesquisa.

No teste de Levene dos Painéis A, B e C, sendo os *p-values* menores do que 0,05, infere-se que as variâncias não são homogêneas e, nesse sentido, a estatística de teste a utilizar para o teste t é a que não assume variâncias iguais. Na análise do teste t, no Painel A – fator confiança, como o *p-value* = 0,000 (menor do que 0,05), rejeita-se a H₀, o que permite afirmar que o julgamento e a tomada de decisão médios dos dois grupos (baixo nível de confiança e alto nível de confiança) são significativamente diferentes.

Com base nesses achados, é possível inferir que o conselho obtido de colega de trabalho de alto nível de confiança apoiando um ajuste de auditoria tende a influenciar positivamente no ajuste proposto, o que não permite rejeitar a hipótese H₁, de que um maior nível de confiança aumenta a propensão de o auditor seguir o conselho recebido no apoio ao ajuste contábil. Esse resultado corrobora Harvey e Fischer (1997), Kennedy, Kleinmuntz e Peecher (1997), Soll e Larrick (2009), DeZoort et al. (2003) e Kadous et al. (2013).

No Painel B – fator pressão de tempo, como o *p-value* = 0,010, rejeita-se a H₀, o que permite afirmar que o julgamento e a tomada de decisão médios dos dois

grupos (sem pressão de tempo e com pressão de tempo) são significativamente diferentes.

Diante desses achados, é possível inferir que, em condições de pressão de tempo, o auditor não terá condições de analisar com profundidade todo o contexto proposto, e, portanto, tende a ficar indeciso, não apoiando o ajuste proposto, o que corrobora Bamber e Bylinski (1987), DeZoort et al. (2003), Pierce e Sweeney (2004), Gundry e Liyanarachchi (2007) e Svanström (2016). De acordo com os resultados encontrados, não é possível rejeitar a hipótese H₂, de que a pressão de tempo diminui a propensão de o auditor realizar o ajuste contábil.

No Painel C – fator complexidade, como o *p-value* = 0,019, rejeita-se a H₀, o que permite afirmar que o julgamento e a tomada de decisão médios dos dois grupos (baixa complexidade e alta complexidade) são significativamente diferentes.

Esse achado revela que, em situações de alta complexidade, que apresentam situações de imprecisão nas informações, bem como quantidade elevada de informações, as pessoas tendem a ficar indecisas, o que corrobora os argumentos de Kahneman (1973), Libby e Lipe (1992),

Bonner (1994), Chung e Monroe (2001), Mohd-Sanusi e Mohd-Iskandar (2006) e Alissa, Capkun, Jeanjean e Suca (2014). Diante dessa constatação, não é permitido rejeitar a hipótese H3, de que um maior nível de complexidade diminui a propensão de o auditor realizar o ajuste contábil.

Após a verificação do efeito individual dos fatores, o propósito é avaliar a influência conjunta dos fatores, por meio do efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no JTD. Para isso, utilizou-se a regressão linear múltipla, modelo mínimos quadrados ordinários (MQO), conforme Tabela 5. Inicialmente, analisaram-se a normalidade e a homocedasticidade dos resíduos.

O teste não paramétrico de KS apresentou uma significância de 0,044, o que, de início, não apresenta evidência de uma distribuição normal das variáveis a um nível de 5%. Greene (2012) argumenta que, mesmo tendo

erros aleatórios normalmente distribuídos, a normalidade não é amplamente necessária para alcançar muitos dos resultados da regressão múltipla; assim, pode-se atenuar esse pressuposto.

Nesse contexto, Hair et al. (2009) argumentam que “valores que se enquadram entre -1 e $+1$ ainda são considerados simétricos” (Hair et al., 2009, p. 50). Após a verificação da assimetria ($-0,231$), considera-se que os resíduos dos dados em análise apresentam distribuição normal.

Além do exposto, foi aplicado o teste homocedasticidade de Levene, que revelou uma significância de 0,909, confirmando a hipótese de que a variância dos erros é uniforme e que os resíduos são homocedásticos.

Em seguida, a Tabela 5 apresenta os resultados do efeito da moderação da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no JTD.

Tabela 5. Modelos de regressão múltipla de influência dos fatores pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria moderada pelo fator confiança.

Variáveis independentes	Modelo 1 – regressão linear múltipla sem moderação		Modelo 2 – regressão linear múltipla com moderação	
	Coefficiente/Sig.	VIF	Coefficiente/Sig.	VIF
Constante	Coefficiente	1,313	Coefficiente	1,297
	Sig.	0,000	Sig.	0,000
CONF	Coefficiente	2,327	Coefficiente	2,343
	Sig.	0,000	Sig.	0,000
PT	Coefficiente	-0,789	Coefficiente	-0,787
	Sig.	0,003	Sig.	0,002
COMP	Coefficiente	-0,789	Coefficiente	-0,821
	Sig.	0,002	Sig.	0,001
PT*COMP			Coefficiente	0,518
			Sig.	0,040
PT*COMP*CONF			Coefficiente	-0,472
			Sig.	0,062
R		0,679		0,702
R ²		0,460		0,493
R ² ajustado		0,447		0,472
Durbin-Watson		2,194		2,058
Anova	F	34,708		23,348
	Sig.	0,000		0,000

a. Variável dependente: JTD.

b. Preditores – Modelo 1: (Constante), COMP, CONF, PT.

b. Preditores – Modelo 2: (Constante), PT*COMP*CONF, PT*COMP, PT, COMP, CONF.

Nota. JTD = Julgamento e tomada de decisão, mensurados 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. PT*COMP = variável de interação da complexidade da tarefa e da pressão de tempo no julgamento e tomada de decisão. PT*COMP*CONF = variável de moderação entre a confiança, complexidade da tarefa e pressão de tempo no julgamento e tomada de decisão. O Modelo 1 da regressão linear apresenta o efeito individual dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria. O Modelo 2 da regressão linear evidencia o efeito moderador do fator confiança na influência dos fatores pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria. Fonte: dados da pesquisa.

O Modelo 2 de regressão, que analisa o efeito moderador, tem um R^2 de 0,493, evidenciando que as variáveis independentes são responsáveis por 49,3% da variação no julgamento e tomada de decisão em auditoria contábil. A Tabela 5 mostra que o R^2 ajustado do JTD em auditoria do Modelo 2 é bom e próximo ao R^2 , o que revela um poder satisfatório de explicação. Na comparação do R^2 do Modelo 2 com o Modelo 1, observa-se que há um aumento do poder explicativo pela inserção da moderação, de 46% para 49,3%.

Na análise do Durbin-Watson, a Tabela 5 apresenta um valor na faixa 2, para ambos os modelos, o que sugere a independência dos resíduos, indicando que não há relação entre eles. Na Tabela 5 tem-se, também, a análise de variância das variáveis nos modelos de regressão, que sugere a linearidade nos dados e que pelo menos uma das variáveis explicativas incluídas é significativa para explicar o comportamento da variável dependente.

Na análise do VIF, o resultado do Modelo 2 confirma que não há problemas de multicolinearidade, já que os valores não são superiores a 10 (Kennedy, 1998). De acordo com o Modelo 2, as variáveis independentes confiança (CONF), pressão de tempo (PT), complexidade (COMP) e influência da confiança e pressão de tempo (PT*CONF) podem ser consideradas estatisticamente significantes ao nível de 5% ($p\text{-value} < 0,05$), e confiança modera a influência conjunta da pressão de tempo e complexidade (PT*COMP*CONF), podendo ser consideradas estatisticamente significantes ao nível de 10% ($p\text{-value} < 0,10$).

Na comparação do modelo de regressão 2 com o 1, observa-se que os coeficientes dos fatores confiança (CONF) e complexidade da tarefa (COMP) tiveram aumentos e o coeficiente do fator pressão de tempo (PT) teve uma pequena redução. Apesar de os coeficientes dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade terem sofrido pequenas alterações, os resultados mostram que o fator confiança continua influenciando o auditor no apoio ao ajuste proposto e os fatores pressão de tempo e complexidade da tarefa ainda influenciam para o não apoio ao ajuste proposto.

Na análise da influência da complexidade e pressão de tempo (COMP*PT) no julgamento e na tomada de decisão, apesar de o coeficiente ser positivo, a influência continua sendo negativa, pois os sinais individuais dos fatores pressão de tempo e complexidade são negativos. O que se observa nessa interação é que, devido ao coeficiente negativo da pressão de tempo ser menor do que o da complexidade, a influência negativa é atenuada. Esse resultado mostra que os fatores pressão de tempo e complexidade permanecem influenciando o auditor para não apoiar o ajuste proposto.

Na análise do efeito moderador (COMP*PT*CONF), o estudo mostrou que o fator pessoal confiança modera de

forma significativa e negativa a influência do fator ambiental pressão de tempo e do fator de tarefa complexidade no julgamento e tomada de decisão em auditoria. Apesar de a moderação da confiança ser negativa, quando comparado à influência da complexidade e da pressão de tempo no JTD sem a moderação, o resultado mostra que a moderação atenua o efeito da complexidade e da pressão de tempo. Esse achado é consistente com os argumentos de Bamber e Bylinski (1987), Bonner (1994), Mayer et al. (1995), Chung e Monroe (2001) e Kadous et al. (2013). Dessa forma, não se rejeita a hipótese H4, de que a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, moderadas pelo nível de confiança, influenciam no julgamento e na tomada de decisão. Entende-se que há suporte para a aceitação da H4, ainda que essa relação tenha sido atenuada com significância de 10%.

Para mostrar maior consistência no instrumento de pesquisa e nos achados, após a aplicação dos tratamentos experimentais, o questionário pós-experimento verificou a percepção dos participantes quanto aos tratamentos a que foram submetidos. A análise foi realizada por meio de mapas perceptuais da análise de correspondências múltiplas. Como teste de consistência do instrumento, os efeitos dos tratamentos experimentais dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa foram sentidos pelos participantes, o que revelou consistência nos fatores observados.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo realizou um experimento com 126 auditores independentes, com o intuito de avaliar o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e na tomada de decisão em auditoria. Na análise por fator, um dos achados mostrou que um maior nível de confiança aumenta a propensão de o auditor seguir o conselho recebido no apoio ao ajuste contábil. Constatou-se que o conselho oriundo de alguém de alta confiança, indicando apoio ao ajuste proposto, reflete positivamente na decisão final. Com isso, é possível inferir que o fator pessoal confiança influencia no JTD do auditor.

Quando ocorre o recebimento de conselho entre profissionais da firma de auditoria, há informações de outros pontos de vista em análise. Na existência de conselho recebido para prosseguir na interpretação do contexto e realização do JTD final, percebe-se o uso da heurística da ancoragem, pois o indivíduo convive com cenários profissionais que, a cada dia, apresentam uma situação diferente, com clientes de diversas áreas e portes, o que pode gerar incertezas e dificuldades para a conclusão das tarefas estipuladas. Assim, diante de JTD sob incertezas, 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.

O experimento revelou, também, que a pressão de tempo diminui a propensão de o auditor realizar o ajuste contábil, o que permite inferir que o fator ambiental pressão de tempo influencia no JTD. Outro achado mostrou que um maior nível de complexidade diminui a propensão de o auditor realizar o ajuste contábil, o que indica que o fator de tarefa complexidade influencia no JTD.

O experimento aplicado nos auditores permitiu compreender que a pressão de tempo e a complexidade da tarefa, conjuntamente, moderadas pelo nível de confiança, influenciam no julgamento e na tomada de decisão. O experimento mostrou que a confiança modera de forma negativa a influência conjunta da pressão de tempo e da complexidade no JTD. Foi observado que a pressão de tempo e a complexidade da tarefa influenciam negativamente o JTD, mas ao incluir a confiança como fator moderador, apesar de o resultado permanecer negativo, indicando não apoio ao ajuste proposto, o efeito da pressão de tempo e da complexidade é atenuado, diminuindo as dificuldades e incertezas do auditor no JTD.

Como o auditor lida com várias tarefas em curto intervalo de tempo, sofrendo pressões de tempo e com altos níveis de dificuldade, torna-se necessário identificar maneiras para que situações de pressão e alta complexidade não diminuam a qualidade dos trabalhos. Uma das formas utilizadas pelos profissionais são as heurísticas, em que há a facilitação e simplificação dos processos mentais na análise e seleção de informações para o JTD. Há evidências, também, de que as heurísticas reduzem o tempo e os esforços no JTD, o que atenua o efeito negativo que as tarefas com pressão de tempo e de alta complexidade empregam. Tarefas que possuem alta complexidade demandam mais tempo para serem concluídas; portanto, o tempo a ser alocado precisa ser planejado para não se tornar mais um fator que possa afetar negativamente as atividades. Equipes formadas por auditores de alta confiança entre si podem ser importantes em situações de alta complexidade, conselhos podem ser trocados com maior frequência e, assim, como uma heurística da ancoragem (no caso, a confiança que se tem no colega que concede um conselho), podem servir como parâmetros iniciais e serem mais facilmente avaliados e absorvidos.

A pesquisa avança ao revelar que a influência dos fatores pessoal, ambiental e de tarefa, no julgamento e na tomada de decisão em auditoria, ocorre de forma inter-relacionada e conjunta por meio do efeito da confiança na relação da pressão de tempo e complexidade com o JTD. Com isso, torna-se essencial a compreensão desses fatores como um todo, com vistas a promover melhorias no processo de JTD. A pesquisa 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, foi possível mostrar o efeito conjunto e interativo desses fatores no JTD, já que não é apenas um que exerce influência.

Esses achados são consistentes com os encontrados no pré-teste com os acadêmicos de ciências contábeis que já cursaram ou estavam cursando a disciplina de auditoria. O pré-teste validou o instrumento, constatando a robustez dos tratamentos experimentais propostos.

O experimento como método de operacionalização permitiu a identificação e controle das ameaças às validades interna e externa, eliminando a influência de variáveis estranhas e a ambiguidade na interpretação dos resultados. Nesse método, o JTD do participante foi observado pelo pesquisador, não havendo a possibilidade de os participantes avaliarem seus próprios desempenhos, em que poderiam apresentar excesso de confiança e superestimar seus desempenhos. A consistência do experimento foi reforçada com o questionário pós-experimento, em que os efeitos dos tratamentos experimentais dos fatores confiança, pressão de tempo e complexidade foram sentidos pelos participantes.

Para pesquisas futuras, sugere-se que períodos atípicos sejam considerados, como período de fechamento do relatório de auditoria, em que os profissionais possuem um volume elevado de atividades. Sugere-se também que novos estudos aumentem a amostra, para uma análise que leve em consideração nos tratamentos experimentais algumas variáveis de controle, como o sexo, experiência e tamanho da firma de auditoria. Na presente pesquisa, essas informações demográficas e de característica da firma de auditoria foram captadas e analisadas, mas não tratadas como grupos experimentais.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. (2017). Pesquisa experimental em contabilidade: Propósito, desenho e execução. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 224-244. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2017100206>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.003>
- Anderson, J. C., & Narus, J. A. (1990). A model of distributor firm and manufacturer firm working partnerships. *Journal of Marketing*, 54(1), 42-58. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/1252172?seq=1>
- 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. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1987.tb00659.x>
- Bedard, J. C., & Wright, A. M. (1994). The functionality of decision heuristics: Reliance on prior audit adjustments in evidential planning. *Behavioral Research in Accounting*, 6(Supplement), 62-89.
- Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213-234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90033-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90033-7)
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13(4), 385-398. Retrieved from <https://www.marshall.usc.edu/sites/default/files/sbonner/intellcont/BonnerJDM1999-1.pdf>
- Campbell, D. J. (1988). Task complexity: A review and analysis. *Academy of Management Review*, 13(1), 40-52. <https://doi.org/10.5465/AMR.1988.4306775>
- 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. <https://doi.org/10.2308/bria.2001.13.1.111>
- Cohen, M., & Avila, M. G. (2018). O excesso de correspondência: um experimento com auditores no contexto brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(2), 1-17. <https://doi.org/10.22561/cvr.v29i2.3063>
- Dalal, R. S., & Bonaccio, S. (2010). What types of advice do decision-makers prefer? *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 112(1), 11-23. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2009.11.007>
- 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. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(03\)00007-3](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(03)00007-3)
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.09.001>
- Greene, W. H. (2012). *Econometric analysis* (7th ed). New Jersey: Prentice Hall.
- 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. <https://doi.org/10.2308/bria-51878>
- 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. <https://doi.org/10.1108/01140580710819898>
- Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R.E., & Tatham, R.L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6th 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. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.101>
- Harvey, N., & Fischer, I. (1997). Taking advice: Accepting help, improving judgment, and sharing responsibility. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 70(2), 117-133. <https://doi.org/10.1006/obhd.1997.2697>
- Hastie, R. (2001). Problems for judgment and decision making. *Review of Psychology*, 52(1), 653-683. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.653>
- Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (1999). The audit risk model, business risk and audit-planning decisions. *The Accounting Review*, 74(3), 281-298. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/248489?seq=1>
- 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. <https://doi.org/10.2308/accr-50529>
- Kahneman, D. (1973). *Attention and effort*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- 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. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2491456?seq=1>
- Kennedy, P. (1998). *A guide to econometrics* (4th ed). Oxford: MIT Press.
- KPMG, Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2012). *Enhancing board oversight: Avoiding judgment traps and biases*. New York, NY: COSO.
- Libby, R., & Lipe, M. (1992). Incentive effects and the cognitive processes involved in accounting judgments. *Journal of Accounting Research*, 30(2), 249-273. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2491126?seq=1>

- 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. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: future research implications of person, task, and environment perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12040>
- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709-734. <https://doi.org/10.2307/258792>
- 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. <https://doi.org/10.1108/02686900710715639>
- Nalda, A. L., Guillen, M., & Pechuan, I. G. (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. <https://doi.org/10.1111/beer.12117>
- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.41>
- Newman, D. P., Patterson, E. R., & Smith, J. R. (2005). The role of auditing in investor protection. *The Accounting Review*, 80(1), 289-313. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/4093170?seq=1>
- Ojo, M. (2008). The role of the external auditor in the regulation and supervision of the UK banking system. *Journal of Corporate Ownership and Control*, 5(4), 1-20. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1408612
- Payne, J. W., Bettman, J. R., & Johnson, E. J. (1992). Behavioral decision research: A constructive processing perspective. *Annual Review of Psychology*, 43(1), 87-131. <https://doi.org/10.1146/annurev.ps.43.020192.000511>
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: An empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441. <https://doi.org/10.1080/0963818042000216794>
- Plous, S. (1993). *The Psychology of judgment and decision-making*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Smith, M. (2003). *Research methods in accounting*. London: Sage.
- Soll, J. B., & Larrick, R. P. (2009). Strategies for revising judgment: How (and how well) people use others' opinions. *Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition*, 35(3), 780-805. <https://doi.org/10.1037/a0015145>
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>
- Tan, H.T, & Kao, A (1999). Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Accounting Research*, 37(1), 209-223. <https://doi.org/10.2307/2491404>
- 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. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.09.004>
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.1124>
- Yankova, K. (2015). *The influence of information order effects and trait professional skepticism on auditors' belief revisions: A Theoretical and empirical analysis*. Auditing and Accounting Studies. Duisburg: Springer.
- Yeo, G., & Neal, A. (2008). Subjective cognitive effort: A model of states, traits, and time. *Journal of Applied Psychology*, 93(3), 617-631. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.93.3.617>

Autoria

Clestone Alexandre dos Santos*

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Av. Sen. Filinto Müller, nº 1555, Cidade Universitária, 79046-460, Campo Grande, MS, Brasil

E-mail: clestone.alexandre@ufms.br

 <https://orcid.org/0000-0001-7014-6644>

Paulo Roberto da Cunha

Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Rua Antonio da Veiga, nº 140, Sala D202 – PPGCC, Bairro Victor Konder, 89030-903, Blumenau, SC, Brasil

Universidade do Estado de Santa Catarina, Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Rua Dr. Getúlio Vargas, nº 2822, Bela Vista, 89.140-000, Ibirama, SC, Brasil

E-mail: paulocsa@furb.br

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

* Autor Correspondente

Financiamento

Os autores agradecem ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPQ, processo #423588/2018-4, pelo financiamento concedido.

Conflito de Interesses

Os autores informaram que não há conflito de interesses.

Direitos Autorais

A RAC detém os direitos autorais deste conteúdo.

Verificação de Plágio

A RAC mantém a prática de submeter todos os documentos aprovados para publicação à verificação de plágio, mediante o emprego de ferramentas específicas, e.g.: iThenticate.

Contribuições dos Autores

1º autor: conceituação (igual); curadoria de dados (igual); análise formal (igual); investigação (igual); metodologia (igual); administração de projeto (igual); recursos (igual); software (igual); supervisão (igual); validação (igual); visualização (igual); escrita - rascunho original (igual); escrita - revisão e edição (igual).

2º autor: conceituação (igual); curadoria de dados (igual); análise formal (igual); investigação (igual); metodologia (igual); administração de projeto (igual); recursos (igual); software (igual); supervisão (igual); validação (igual); visualização (igual); escrita - rascunho original (igual); escrita - revisão e edição (igual).

Método de Revisão por Pares

Este conteúdo foi avaliado utilizando o processo de revisão por pares duplo-cego (*double-blind peer-review*). A divulgação das informações dos pareceristas constantes na primeira página é feita somente após a conclusão do processo avaliativo, e com o consentimento voluntário dos respectivos pareceristas.

Disponibilidade dos Dados

Os autores optaram por não compartilhar a sua base de dados, e afirmam que o fazem tendo em vista que conforme o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), informado e assinado pelos participantes da pesquisa, consta que em nenhuma hipótese os dados gerados na pesquisa ganhassem divulgação. No mesmo documento consta somente que os resultados, apresentados de forma agregada pudessem ser divulgados para fins de trabalhos acadêmicos. Dessa forma, seguindo o seguinte documento aprovado no Comitê de Ética (CAAE 71147517.5.0000.5370) pela respectiva IES na qual foi realizada a pesquisa, entende-se pela não divulgação dos dados. Ainda, os autores afirmam que os dados utilizados neste artigo são inéditos.

A RAC incentiva o compartilhamento de dados mas, por observância a ditames éticos, não demanda a divulgação de qualquer meio de identificação de sujeitos de pesquisa, preservando a privacidade dos sujeitos de pesquisa. A prática de open data é viabilizar a reproducibilidade de resultados, e assegurar a irrestrita transparência dos resultados da pesquisa publicada, sem que seja demandada a identidade de sujeitos de pesquisa.

A RAC é membro e subscreve os princípios do COPE - Comitê de Ética em Publicações

